

THÈSE DE
PARIS.
1888
N^o. 101.

UNIVERSITÉ DE FRANCE
FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

DROIT ROMAIN

IMPOTS ROMAINS

LEVÉS EN CONSIDÉRATION
DES PERSONNES, DES PROFESSIONS & DES DIGNITÉS

DROIT FRANÇAIS

LES PATENTES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le mercredi 18 avril 1888, à 2 heures

PAR

Henri MAZEL

Président : M. MICHEL (HENRY), professeur.

Suffragants : { MM. GÉRARDIN, } professeurs
DUCROQ, }
ESMEIN, } *agréé.*

Le Candidat répondra, en outre, aux questions qui lui seront faites sur les autres matières de l'enseignement.

PARIS
IMPRIMERIE DES ÉCOLES
HENRI JOUVE

23, rue Racine, 23
1888

THÈSE

POUR

LE DOCTORAT

UNIVERSITÉ DE FRANCE
FACULTÉ DE DROIT DE PARIS

DROIT ROMAIN

IMPOTS ROMAINS

LEVÉS EN CONSIDÉRATION
DES PERSONNES, DES PROFESSIONS & DES DIGNITÉS

DROIT FRANÇAIS

LES PATENTES

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PRÉSENTÉE ET SOUTENUE

Le mercredi 18 avril 1888, à 2 heures

PAR

Henri MAZEL

Président : M. MICHEL (HENRY), professeur.

Suffragants : { MM. GÉRARDIN, } professeurs.
DUCROQ, }
ESMEIN, } *agrégé.*

Le Candidat répondra, en outre, aux questions qui lui seront faites sur les autres matières de l'enseignement.

PARIS
IMPRIMERIE DES ECOLES
HENRI JOUVE
23, rue Racine, 23
1888

DROIT ROMAIN

IMPOTS ROMAINS

LEVÉS EN CONSIDÉRATION

DES PERSONNES, DES PROFESSIONS ET DES DIGNITÉS

I. — LES IMPOTS DIRECTS PERSONNELS AVANT DIOCLÉTIEN

§ 1. — *Sous les rois.*

Nous n'avons qu'un petit nombre de renseignements sur les impôts romains de la période royale. L'organisation financière est peu importante chez les nations primitives ; à Rome, en particulier, les nombreux services de nos états modernes n'existaient pas encore ou étaient des services privés remplis directement par les citoyens (1).

1. Henry Summer-Maine, *l'Ancien droit*. Fustel de Coulanges, *la Cité antique*.

Chaque citoyen devait le service militaire et s'approvisionnait lui-même, ce qui supprimait le budget de la guerre, la charge la plus lourde de nos impôts actuels. A l'entretien du roi, et par conséquent aux frais du culte, puisque le roi était le pontife suprême, était assigné un tiers de l'*ager publicus*, l'autre tiers étant réservé au pâturage en commun et le dernier partagé entre les curies, c'est-à-dire entre les *patres* (1). Les corvées subvenaient à la mise en culture du premier tiers de l'*ager publicus*, ainsi qu'à l'entretien des routes et à la construction des édifices, notamment des murailles de la cité, œuvre de nécessité absolue, et pour laquelle les magistrats devaient réserver toute leur sévérité, puisque leur nom devint synonyme de prestation (2). Les frais de justice, peu importants lorsque le juge est un citoyen et non un fonctionnaire, étaient couverts par l'amende du *sacramentum*, et le butin pris sur l'ennemi était employé en jeux (3). Or ces divers chapitres, guerre, travaux publics, culte, justice et jeux, comprenaient la presque totalité des dépenses de l'*ærarium* romain à l'époque des rois (4).

Cependant il y avait des impôts dès cette époque, et

1. Denys d'Halicarnasse, II, 7, 23 ; III, 1.

2. Mommsen, *Histoire romaine*, I, p. 103.

3. Tite-Live, I, 35. « *Prædaque inde majore, quam quanta belli fama fuerat, revecta, ludos opulentiùs instructiusque quam priores reges fecit (Ancus).* »

4. Dictionn. des antiq., Daremberg et Saglio v° *ærarium*.

comme dans la plupart des sociétés primitives, ces impôts étaient de la catégorie des capitations. Le principal peut être le seul fixe, était une sorte de *capitatio animalium*, une taxe (*scriptura*) imposée sur le bétail que l'on envoyait paître sur le tiers commun de l'*ager publicus*; en outre, on prélevait, à titre de fermage, une part des fruits récoltés, sur les amodiateurs de l'*ager publicus* (1); enfin on levait, mais dans les cas extraordinaires seulement (2) une *capitatio hominum*, c'est-à-dire, une contribution (*tributum*) ayant le caractère d'un emprunt forcé et remboursable dans des temps plus favorables. Qu'elle était l'assiette de cet impôt, était-ce une pure capitation, ou une taxe proportionnelle à la propriété foncière de l'imposé? On l'ignore; on ne sait également si l'impôt pesait sur tous les habitants citoyens ou non, ou seulement sur les citoyens; c'est ce dernier point qui est plus probable, car les habitants non citoyens, *incolæ*, étaient assujettis à une rente probablement permanente de protectorat; quant aux clients et aux *gentiles*, ils devaient être atteints par les impôts levés sur les citoyens, sur les *patres*, notamment

1. Mommsen ouv. cité. I, 104. « *Etiam nunc in tabulis censoris, dit Pline à propos du revenu des paturages, pascua dicuntur omnia ex quibus populus reditus habet, quia diu hoc solum vectigal fuerat.* » XVIII, 3.

2. Plutarque, *Poplicola*, 12 (traduction) « *Cum enim necessario cives ad bellum gerendum pecunias de suis facultatibus conferrent neque ipse eas administrare neque amicis id munus dare voluit, noluitque omnino pecunias publicas in privati domum deferri...* »

par cette capitation accidentelle que mentionnent les textes.

La réforme de Servius Tullius supprima cette inégalité devant l'impôt des plébéiens et des citoyens ; ce ne fut d'ailleurs, malgré sa grande importance, qu'une réforme militaire et fiscale ; les plébéiens n'entrèrent pas dans la cité, et la réunion des *patres*, l'assemblée par curies continua à être la seule source de la loi (1). On a voulu faire honneur à Servius de préoccupations démocratiques, et peut être, en effet, eut-il l'intention de briser ou tout au moins d'affaiblir à son profit la solide organisation des *gentes* ; mais il est probable qu'il fut surtout conduit par le désir d'accroître les ressources guerrières et financières de Rome (2), sans trop se douter que cette réforme partielle irait toujours en s'étendant, et que la nouvelle assemblée par centuries supplanterait les anciennes curies et introduirait ainsi les plébéiens dans la cité qu'ils entretenaient de leur argent et défendaient de leur sang.

Ce que nous avons surtout à retenir de la constitution servienne c'est que le *tributum* accidentel et probablement à caractère de capitation de la période précédente, fit place à un *tributum ex censu*, c'est-à-dire à un impôt permanent établi sur le capital de toute nature d'après les déclarations faites par le chef de chaque famille : « Les

1. Fustel de Coulanges, *La cité antique*.

2. « *Censum enim instituit rem celeberrimam tanto futuro imperio ; ex quo belli pacisque munia non viritim utante, sed pro habitu pecuniarum fierent* », Tit. .liv I, 42.

charges deviennent réelles de personnelles qu'elles étaient (1) ». L'impôt sur les personnes ne disparut pas cependant ; la taxe imposée aux *assidui* était en effet calculée non seulement sur la valeur des biens fonciers, mais encore sur le nombre des *agnati*, des *gentiles*, peut-être des clients, sûrement des esclaves. Chaque père de famille était tenu à une déclaration (*professio censualis*) très minutieuse ; il devait déclarer sous serment son nom, sa demeure, son âge, ceux de ses père et grand-père, de sa femme et de ses descendants ; en outre, il déclarait le nom, le sexe et l'âge de ses esclaves ; cette déclaration était faite pour les orphelins impubères et pour les femmes nubiles *sui juris* par leur tuteur (2). Les éléments personnels étaient donc, comme on le voit, fort importants, et c'était de leur combinaison avec les créances et les biens fonciers qu'était déduit le chiffre de la taxe due par chaque citoyen.

Toutefois, la capitation pure subsista, pour ceux qui comme les *ærarîi* et les *proletariî*, n'avaient pas été inscrits sur les tables du cens. Les *ærarîi*, notamment n'avaient aucune part au gouvernement ; c'étaient des citoyens pouvant parvenir aux honneurs, mais des citoyens sans suffrage, exclus des comices par curies et par centuries ; ils n'en étaient pas moins, en général, assujettis au service militaire, aux corvées et aux impôts ; leurs noms étaient inscrits sur une liste distincte du cens, mais an-

1. Mommsen, *Hist. rom.*, I, p. 128.

2. Dictionn. des antiq. v^o *census*.

nexée, et servait de base à l'impôt (1) ; leur fortune étant nulle ou inconnue, ce n'était pas sur elle qu'était assise leur taxe, comme celle des *censiti* ; elle était fixée arbitrairement par le roi, puis par le consul, plus tard enfin par le censeur, qui malgré leur indigence légale, pouvait les taxer à la somme qu'il voulait, quelquefois à une somme huit fois supérieure de celle qu'ils payaient auparavant, comme cela arriva pour Mamercus Æmilius qui avait déplu aux censeurs, en faisant pendant sa dictature réduire la durée de la censure à dix-huit mois (2). Aussi était-ce une véritable peine à la fois civique et pécuniaire d'être chassé du cens par le censeur, et l'on comprend quelle était la puissance de ce magistrat ; sur un ordre de lui, arbitraire et sans recours, on retombait dans cette classe des *æerarii* à laquelle un certain caractère presque infamant était si certainement attaché que tous les citoyens qui exerçaient un métier honteux, s'y trouvaient rangés dès le temps de Servius et quelle que fût leur fortune, par une sorte de dégradation (3).

Nous avons dit que les *æerarii* étaient inscrits sur une liste distincte des tables du cens ; cette liste n'en était pas moins déposée avec elle à l'*æerarium* ; le nom spécial de cette liste, *tabulæ Cæritum* venait de l'analogie de la situation des *æerarii* avec celle des habitants de Cœre, qui en 389 avant Jésus-Christ avaient obtenu la permission

1. Dictionn. des antiq. v^o *æerarii*.

3. Tite-Live, IV, 24.

3. Lange cité par E. Guillaume, (Dict. des antiq.,) v^o *æerarii*.

de s'établir sur le territoire romain avec tous les avantages du droit de cité, moins le droit de suffrage ; c'était la situation des plébéiens avant la réforme servienne ; les Céritains supportant ainsi les charges sans compensations, durent former une liste spéciale où furent aussi inscrits ceux qui par la suite devenaient comme eux, *cives sine suffragio*, et dont le nom subsista même après que les Céritains furent devenus citoyens sans restriction (1).

Les *proletarii* étaient ceux qui n'avaient pas la fortune suffisante pour figurer sur les tables du cens ; ils ne payaient pas d'impôt, allaient cependant à la guerre au cas de tumulte, et n'étaient pas marqués du caractère dégradant des *æerarii* ; aussi obtinrent-ils le droit de cité avec Marius, tandis qu'il fut refusé aux *æerarii*.

Parmi les assimilés inscrits sur les *tabulæ Cæritum* se trouvaient notamment la plupart des ouvriers. Des sept corporations primitives dont la tradition attribuait l'organisation au pieux roi Numa, les joueurs de flûtes orfèvres, ouvriers en bronze, charpentiers, foulons, teinturiers, potiers et cordonniers, trois seulement, celle, des joueurs de flûte, charpentiers et ouvriers en bronze, reçurent lors de la réforme servienne, une organisation militaire, et furent, de ce chef, inscrites sur les tables du

1. On inscrivit notamment sur cette liste les membres des cités jouissant, comme Cære de l'*isopolitie* et établis sur le territoire romain, et même d'après Mommsen, tous les *cives sine suffragio* dépendants de Rome et établis hors du territoire romain.

cens dont nous avons noté le caractère principalement guerrier ; les autres corporations furent versées dans la classe des *proletarii* (1). La réforme de Servius fut donc bien moins favorable aux artisans et industriels qui n'étaient pas pour la plupart établis à demeure, qu'aux plébéiens agriculteurs qui furent presque tous inscrits sur les tables du cens comme possesseurs fonciers, *locupletes*, ou tout au moins habitants d'un domaine, *assidui*. On ne sait pas si ces corps de métiers étaient à l'époque royale, soumis à un impôt spécial ancêtre de la *lustralis collatio* et du chrysargire byzantin ; il est très probable qu'avant la réforme servienne, les artisans, payaient comme tous les plébéiens, la rente de protectorat ; en tout cas, après cette réforme, ils furent, comme les *œrarii*, soumis à un *tributum pro capite*, et considérés comme des inférieurs ; le mouvement qui poussait de plus en plus la société antique à abandonner les arts manuels aux esclaves, dut favoriser cette conception défavorable.

Un impôt spécial pesait sur certaines personnes que l'âge ou le sexe empêchait de porter les armes, et par conséquent de figurer sur les tables du cens ; c'étaient les *viduæ*, femmes veuves ou non mariées (2), et les *orbi*, impubères orphelins et peut-être aussi vieillards sans enfants. Tarquin l'ancien les frappa d'un impôt dont

1. Mommsen, *loc. cit.* I, p. 128, p. 262.

2. Dig. 242, 3 L. 16. Un impôt semblable était usité à Corinthe (Mommsen, *loc. cit.* I, p. 131).

le produit fut affecté à l'entretien de la cavalerie, d'où son nom de « *cens hordearium*. » Cet impôt fut conservé par Servius Tullius. Il est assez difficile d'en connaître le taux exact; on sait seulement que chaque chevalier recevait annuellement 2000 as ou 400 as librales ce qui correspondait à la ration de sept médimnes d'orge par mois allouée à chaque chevalier *æquo privato* (1). Cet impôt, après beaucoup de vicissitudes, subsistait encore au temps de Cicéron, et le souvenir ne s'en était pas perdu à l'époque classique, puisque Gaius nous apprend que le chevalier qui y avait droit employait contre le *tribunus ærarii* l'action de la loi appelée *pignoris capio* (2).

§ 2. — *Sous la République.*

L'obscurité est ici plus épaisse encore que pour la période antérieure. Le régime républicain fut, à ses débuts, une sorte de réaction patricienne contre le gouvernement démocratique des derniers rois. Le cens de Servius fut abandonné, et l'on revint à l'ancien système de capitation, plus favorable à la hiérarchisation sociale chère aux états aristocratiques. Mais cette forme de l'impôt ne dut sans doute pas donner de bons résultats, car nous

1. Belot, *Histoire des chevaliers romains*, I, p. 148.

2. Cic. *de republica*, II, 20, Gaius, IV, 24, 29.

voyons que l'on rétablit bientôt le cens et le *tributum ex censu* ; dès lors la pure capitation personnelle ne subsiste, comme sous Servius, que pour les classes des contribuables non inscrits au cens, les *ærarîi*, les *orbi*, les *opifices*, etc. (1). Le *tributum ex censu* était la source principale des revenus publics ; ce n'était pas un impôt foncier mais un impôt sur le capital, pesant sur la fortune toute entière, basé à la fois sur l'étendue de la propriété foncière, le nombre des esclaves et du bétail, la composition de la famille, etc.

Comme nous l'avons dit, les *ærarîi* et ceux qui n'avaient pas de propriétés foncières, n'étaient soumis qu'au *tributum ex capite* ; peut-être leur assimila-t-on, depuis la chute des rois, de nouvelles catégories de contribuables, par exemple les étrangers gratifiés du *jus commercii* et devenus propriétaires d'une portion de l'*ager publicus* (2). L'*æs hordearium* qui avait été aboli par Valerius Publicola fut rétabli lui aussi ; ce fut Camille qui le remit en vigueur pendant sa censure, en 402 avant J.-C. (3). En outre, un autre impôt fut établi à la même époque sur les célibataires. Ce fut un nouvel effort dans cette lutte sans fin que la cité romaine soutint de tout temps contre le dépeuplement

1. E. Guillaume Dictionn. des antiq. V° *Ærarium*.

2. Ulpian, *Reg.* XIX, 4.

3. Plutarq. *Poplic.* 12, *Cam.* 2 cités, Dictionn. des antiq. V° *æs uxorium* et V° *æs hordearium*. Mentionnons également en 357 avant J.-C. une taxe de 5 pour 100 sur la valeur de tout esclave affranchi ; c'est le premier impôt qui à Rome ait porté sur les riches. (Mommsen, *Histoire romaine*, II, 78).

et qui atteignit son plus haut période avec les lois caducaires. Ce nouvel impôt, que l'on appelle *æs uxorium* et qui nous est fort peu connu, fut probablement une extension de l'*æs hordearium* (1) ; le but de Camille était de remédier à la dépopulation en forçant les célibataires à épouser les veuves dont les guerres continuelles avaient augmenté le nombre (2) ; cela étant, il faut croire que l'impôt ne dut frapper les célibataires qu'à partir d'un certain âge, mais dans l'obscurité où l'on est plongé, on en est réduit à de simples conjectures ; on ignore même quand l'impôt cessa d'être perçu.

D'ailleurs une nouvelle évolution financière ne tarda pas à se produire dans la république ; l'abondance de numéraire résultant des guerres heureuses avec Carthage, Antiochus et Persée, ainsi que la réduction de nombreux états en provinces assujetties à l'impôt, éblouirent les yeux du peuple romain. L'*ærarium* regorgeait d'or ; en 142 avant J.-C., quarante cinq millions de sesterces y furent versés en une fois ; Rome se crut, comme plus tard l'Espagne de Charles-Quint, riche à tout jamais par cette abondance de métaux précieux, et abolit le *tributum*

1. Contrairement à l'opinion de Burmann (*Vectig.* p. 14), l'*æs uxorium* est un véritable impôt ; on le retrouve à Athènes sous le nom d'ἀγαμίου δίκη et à Sparte sous celui d'ὑψιγαμίου δίκη (Pollux *Onomast.* III, III, 48, cité par Dureau de la Malle, *Econ. polit. des Romains*, II, p. 490).

2. Les veuves elle-mêmes payaient de leur côté un impôt que Festus appelle *viduivium* (V^o *uxorium*) et qui se retrouve également en Grèce (Dureau de la Malle, *ouv. cité*).

ex censu (1); peu après la guerre sociale étendit à l'Italie entière ce dégrèvement d'abord spécial à la cité. A partir de ce moment, le trésor ne s'alimenta plus que des taxes secondaires, les tributs dus par les *dediticii* et même les *socii*, et les autres impôts que laissa subsister l'abolition du cens, les redevances payées par les détenteurs de l'*ager publicus*, si considérablement accru dans les provinces, les taxes imposées extraordinairement aux colonies ou municipales avant l'acquisition du droit de cité, l'*æs hordearium* qui continue vraisemblablement à subsister etc... Quoiqu'il en soit ces ressources durent paraître bientôt insuffisantes, car en 711 de Rome, 43 avant J.-C. on rétablit le *tributum ex censu*.

§ 3. — Sous les premiers empereurs.

Nous ne donnerons pas de grands développements sur cette période; au cours de notre étude sur les impôts levés en considération des personnes à partir de Dioclétien, nous aurons l'occasion de parler des principaux perfectionnements introduits par les premiers empereurs dans le mécanisme financier de leur république.

Les impôts personnels les plus célèbres des premiers temps de l'empire sont ceux qui furent établis par les lois Julia et Papia Poppœa en 757 et 762; leur caractère

1. Mommsen. *Histoire romaine* V, p. 6.

est beaucoup moins fiscal que social ou économique ; ces lois caducaires (1), comme on les appelle, reprirent sur un plan plus large, et avec toutes les ressources de la science juridique, l'œuvre précédemment tentée par les auteurs des anciens impôts sur les célibataires, *œs heredearium*, *œs uxorium* et *viduarium* ; comme eux, Auguste voulut enrayer la dépopulation et pousser au mariage légitime ; toutefois au lieu de se servir de l'impôt, arme sûre mais lourde, il imagina de punir le célibat et la stérilité par une incapacité complète ou partielle de recueillir les libérés testamentaires, et de récompenser la paternité par l'attribution privilégiée des dispositions ainsi atteintes et de certaines autres qui échappaient à leurs destinataires (2). Nous ne ferons d'ailleurs qu'exposer brièvement l'économie de ces lois sans les analyser en détail.

Ces lois « nouvelles » frappaient d'une incapacité absolue le *coelebs*, c'est-à-dire l'homme ou la femme qui n'a pas contracté de *justæ nuptiæ*, d'une demi incapacité l'*orbus*, c'est-à-dire celui qui marié, n'a pas eu au moins un enfant légitime, conçu ou vivant, et d'une incapacité bien moindre le *pater solitarius*, c'est-à-dire, probablement, le père qui a eu au moins un enfant, mais qui veuf

1. Du mot *caduca*, nom générique des dispositions testamentaires qui manquaient leur effet par suite de prescriptions légales ; elles comprenaient les *caduca* proprement dites, les *in causa caduci*, et les *pro non scriptis*.

2. Accarias. *Précis de droit romain*, 1874, I, p. 893.

ou divorcé ne se remarie pas (1). Ces prescriptions ne s'adressaient d'ailleurs qu'aux hommes entre 25 et 60 ans, aux femmes entre 20 et 50; le conjoint, les cognats jusqu'au septième degré et les alliés en ligne ascendante ou descendante pouvaient également hériter sans remplir les conditions légales; enfin un délai de dix-huit mois était accordé aux femmes divorcées et de deux ans aux veuves pour se remarier (2).

Ces dispositions subtiles et compliquées n'eurent pas grand succès; l'adoption fut longtemps un moyen facile d'éviter les peines de l'*orbitas*; ce ne fut que sous Néron qu'un sénatus consulte interdit ce détour; en outre le Droit lui-même, soit par des expédients qui restèrent toujours légaux comme les substitutions et les legs conditionnels *quum liberos habuerit* (3); soit par des ruses qui furent interdites sous Vespasien seulement, les fidéicomis, offrait des moyens de tourner la loi; peut-être même la loi fut-elle obligée de tolérer l'assimilation du *concubinatus* au mariage légitime au point de vue des lois caducaires (4); enfin il est probable que ces lois tombèrent

1. Le *pater solitarius* est seulement mentionné par Ulpien (rubrique du cap. XIII Reg.). Nous avons suivi l'opinion de M. Accarias, *ouvrage cité* p. 895, note 1.

2. Ulpien. Reg. XIV, XVI.

3. Dig. 51, 1, XXXI; ces legs ne furent que tolérés d'après Modestin (62, XXVIII, 2).

4. C'est ce qu'on peut conclure, semble-t-il, du silence des textes sur ce point; M. Accarias est d'avis contraire, *ouvrage cité*, p. 895, note 2.

en désuétude bien avant leur abrogation expresse par Constantin. En tout cas, le bénéfice que l'*ærarium* d'abord, et à partir de Caligula le fisc (1) retirèrent des lois caducaires fut si faible que nous aurions pu nous contenter d'une simple mention à leur égard.

Auguste maintint le cens à Rome et en Italie; l'impôt se perçut, comme l'ancien *tributum*, sous la double forme d'une capitation et d'un impôt sur le capital payable le plus souvent en argent, quelquefois en nature. Ce tribut finit par se généraliser et se payer dans toutes les provinces; le *tributum ex capite*, dont nous allons nous occuper sous son nouveau nom de *capitatio humana*, se retrouve notamment en Egypte, en Judée, en Afrique, en Asie, dans l'île de Tenos, plus tard dans la Grande-Bretagne. En outre on voit nettement paraître à cette époque plusieurs impôts qui existaient peut-être auparavant, et qui vont être mieux connus de nous en entrant dans la réorganisation financière de Dioclétien, nous voulons parler des impositions sur les marchands, les artisans, les portefaix, les filles publiques, auxquelles nous devons ajouter, pour être complet, la taxe perçue sur les locateurs de latrines publiques (2), et l'impôt établi par Vespasien sur l'urine et les fumiers (3); nous retrouverons bientôt toutes ces dispositions.

1. Ulp. Reg. XVII, 3 M. E. Gui Guillaume ne voit dans le mot *liscus* qu'une impropriété de langage (Dict. des antiq. V. *ærarium*).

2. Dig. 17, 5 *de usur.*, XXII, 1.

3. Suet. *Vespas.* 16, 23.

II. — LES IMPOTS DIRECTS PERSONNELS A PARTIR DE DIOCLÉTIENT.

A. — *La capitation plébéienne.*

I

Lors de la réorganisation financière de Dioclétien, le *tributum ex capite* ne fut pas oublié, et prit place dans le nouveau système fiscal. On l'appela *capitis illatio* (1), *capitatio humana* (2), *capitatio plebeia* (3) ou tout simplement *capitatio* (4). Ce dernier mot désignait aussi l'impôt foncier, et cette similitude de nom induisit pendant longtemps en confusion les interprètes des lois romaines.

Ce n'est pas en effet du premier coup que l'on a trouvé la solution définitive de tous les problèmes que soulève l'étude de notre matière; il a fallu bien des tâtonnements

1. Cod. Théod., 6, *de collatione donatarum*, XI, 20.

2. Cod. Théod., 6, 2, *de coll. don.*, XI, 20, Cod. Just., 1, *colonis thracensibus*, XI, 51; 23, *pr. de agricolis*, XI, 47.

3. Cod. Théod., 4, *de censu*, XIII, 10; 2, *de protostasia*, XI, 23; 36, *de decurionibus*, XII, 1. Cfr. « *exactio plebis*. » C. th., 6, *de censu*, XIII, 10. De là la mention de la *plebs urbana* et de la *plebs rusticana*. C. th., 2, *de censu*, XIII, 1; Cod. Just., *lex unic. de capitacione civium censibus eximenda*, XI, 20; *lex unic. ne rusticani ad ullum obsequium devocentur*; XI, 55.

4. Cod. Théod., 7, *de tironibus*, VII, 13; 2, *de censu*, XIII, 1; Cod. Just. *lex unic. de capit. civ.*, XI, 20.

et des faux pas pour arriver à la vérité sur tous les points. Chaque alinéa, presque chaque phrase que nous écrivons suppose un amonçèlement de textes et de gloses, un échafaudage dont on ne peut avoir l'idée qu'en fouillant les cartons de tous les architectes qui se sont relayés, jusqu'à la façade définitive que nous avons aujourd'hui, toute simple.

C'est ainsi qu'il a fallu deux siècles d'études pour déterminer le sens de ce mot *capitatio*. Cujas, se laissant influencer par le sens littéral du mot, n'avait voulu y voir qu'un impôt personnel ; de là des efforts inouïs et infructueux pour expliquer dans un sens favorable les textes du Digeste relatifs à la *capitatio*, mais se rapportant presque tous à la capitation foncière, de beaucoup la plus importante des deux (1).

Godefroy eut le mérite de reconnaître que ces textes se rapportaient à un impôt terrien, donc qu'il y avait une capitation foncière (2) ; mais par une exagération inverse, il ne voulut admettre qu'une seule capitation foncière, basée sur des unités cadastrales nommées *capita* et ayant remplacé l'ancienne capitation personnelle que mentionnait Ulpien (3). Quant aux textes qui parlaient de *capita-*

1. Voir sur tout ceci la thèse consciencieuse de M. Paul Le-cesne ; Paris, faculté de droit, 1862.

2. Godef. Paratitla. Cod. Théod. ad 2 et 4, et 4, *de censu*, XIII, 1 ; 15 et 34, *de annona et tributis*, XI, 1 ; ad 56, *de collat. donatar.*, XI, 20.

3. Dig., Ulpien, 8, 7, *de censu*, L, 15.

tio humana, capitatio animalium, il les expliqua en disant que les têtes d'hommes et d'animaux étaient frappées comme parties du fond, et en même temps que ce fonds, d'après ce principe que tout ce qui est susceptible d'augmenter la valeur de la terre, devait entrer dans son évaluation. Par là, la remise de la capitation humaine équivalait à un simple adoucissement de taxe, à la faculté de ne payer l'impôt que sur le pied de la valeur des terres seules, et non sur le pied de la valeur des terres augmentée de celle des personnes vivant sur le fonds.

Cette théorie n'était exacte que partiellement; fort attaquée par Gibbon, Dubos et Naudet (1), dont les systèmes ne furent d'ailleurs pas admis, elle fut définitivement réfutée par M. de Savigny (2). Celui-ci prouva, d'une façon indiscutable pour la première fois, la coexistence dans la fiscalité impériale de deux capitations, l'une foncière, l'autre personnelle, toutes les deux basées sur une unité imposable de même nom, *caput*, mais ce caput étant dans un cas la personne, dans l'autre une étendue de terre invariable (3). Tous ces points sont dès lors acquis à l'histoire. M. Walter de Bonn, lui-même qui attaquait vive-

1. Gibbon, III, 17; abbé Dubos, *Monarchie française*, I, chap. 62. Naudet, *Des changements opérés dans toutes les parties de l'administration de l'empire romain sous les règnes de Dioclétien, Constantin, etc.*, 1827, II, p. 322, cités par M. P. Lèguesne, ouvr. cité.

2. Savigny, trad. Pellat, Themis, X, 1830.

3 Cfr. Gaius. *Comment.* III, 210, 215 et 217.

ment le système de M. de Savigny conserva la dualité de la capitation (1); et la découverte en 1866 du livre de droit syriaque donnant enfin la véritable étendue du caput foncier, n'a fait, en renversant sur ce point spécial l'hypothèse de M. de Savigny, que confirmer l'exactitude de sa théorie générale (2).

En effet, l'existence d'une capitation personnelle est indéniable, à côté de la capitation foncière. Sans elle, que ferait-on des mots *capitatio humana*, *plebeia* que l'on rencontre si souvent ? Comment expliquerait-on les textes qui opposent l'impôt personnel à l'impôt foncier (3) ? D'ailleurs l'insertion dans le Digeste de la loi d'Ulpien si claire, prouve bien que cette institution était encore vivante; de même les lois que nous verrons plus loin et qui exemptent de la capitation certaines personnes, notamment la *plebs urbana*. Godefroy a tenté de les expliquer en y voyant une exemption pour les terres que la plèbe possédait dans les campagnes ; mais qui ne voit la fragilité de cette réponse, que pouvaient être les propriétés foncières de la plèbe, et pourquoi ne pas exempter ses propriétés urbaines comme ses propriétés rurales ? L'impossibilité

1. Voir sur la théorie de Walter, l'article de Savigny, et la thèse de M. Paul Lecesne, p. 33, précités.

2. Dict. des antiquités. art. *Capitatio* et *Caput*.

3. Dig. 8, 7, de censu. L. 15 ; « *Tributum remisit capitis* (Vespasianus), sed divus Titus solum immune factum interpretatus est. » Cod. Just. ; 1 de colon. thrac. XI, 51. « *Per universam diocesim thraciarum, sublato in perpetuum humanæ capitationis censu, jugatio tantum terra solvatur* ». Cfr. 26. Cod. Th. de annon., XI, 1.

de donner une réponse péremptoire prouve bien, ce qui n'est d'ailleurs plus mis en doute par personne, l'existence d'une capitation personnelle.

II

La capitation personnelle pesait sur les classes inférieures des plébéiens, d'où son nom de *capitatio plebeia*. Elle atteignait en général, mais non d'une façon absolue, tous ceux qui ne payaient pas l'impôt *ex censu*, et plus exactement tous ceux qui n'étaient pas décurions, bien qu'ils fussent possesseurs d'immeubles (1). La qualité de décurion était en effet la condition la plus rapprochée de celle des plébéiens (2). D'ailleurs le décurionat et toute qualité supérieure n'exemptaient de la capitation personnelle que s'ils étaient le résultat d'une fonction remplie, et non point un vain titre d'honneur, « pour que l'intérêt public, dit la loi, ne fut pas fraudé par une vaine apparence de titres (3). »

1. Dig. 2, 2-6, *de decurionibus*. L. 2, Cod. Théod. 7, 2, *de tiron*. VII, 13. Cod. Just. 4 *de agric.*, XI, 47. Baudi de Vesme, *Des impositions de la Gaule dans les derniers temps de l'Empire*, n° 40. *Revue historique de droit*, 1861, tome VII, p. 365 et suiv.

2. Cod. Th. 7, *de tiron.*, VII, 13. « *Ut sive senator, honoratus, principalis, decurio vel plebeius tironem.* » Savigny Themis., t. X, Serrigny, *Droit administratif romain*, II, n° 741.

3. Cod. Théod. 36, *de decurion*. XII, 1. « *Plebeam quoque sustineant capitationem, ne commoda publica sub umbratili suffragiorum pactione lacerentur* ». Baudi de Vesme, ouv. cité, n° 40.

Ces divers textes prouvent surabondamment le caractère plébéen de la capitation personnelle. S'il fallait toutefois en donner une preuve de plus, nous pourrions la tirer, avec M. de Savigny, de l'exemption spéciale qu'accordait la loi à certains employés subalternes. Cette exemption ne devait durer que le temps des fonctions à raison desquelles elle était accordée, car, ou l'employé était puni pour infidélité et il ne méritait pas l'exemption, ou bien, en récompense de ses services, il était élevé à un grade supérieur, ce qui l'exemptait de droit de la capitation (1).

Donc la *capitatio humana* frappait les gens de métier, les ouvriers des fabriques (2), les colons, peut-être les esclaves. Les colons devinrent rapidement la classe la plus nombreuse de ceux qui payaient cet impôt, puisqu'ils formaient, au IV^e siècle, la majorité de la population (3). De là leurs noms de *tributarii*, *adcriptitii*, *censiti* et autres semblables qui subsistèrent avec l'impôt qui les expliquait

1. Cod. Théod. 3 *de numerariis*, VIII, 1. «... *Nam postea vel laus eos (annonarios et actuarios) et dignitas honorabit, vel si in culpa fuerint deprehensi, pœna comitabitur.* » Cf. Savigny, ouv. cité, n° 5.

2. Cod. Théod., 14, *de protost.* XI, 1 ; Cod. Just. 4 et 23 *de agric.*, XI, 47.

3. Cod. Th. 4, *de excus. artif.* XIII, 4 ; 3, *de re milit.*, VII, 1 ; cf. Serrigny, II, n° 743.

sous l'époque mérovingienne, et se retrouvent dans la loi salique (1).

La question est toutefois délicate pour les esclaves. Une opinion autorisée veut que les esclaves fussent individuellement soumis à la capitation sans examiner si leur maître en était personnellement exempt par son rang ou ses propriétés foncières (2). En effet, dit-on dans cette opinion, si les plébéiens et les colons y étaient soumis, pourquoi les esclaves dont la situation était si inférieure en auraient-ils été déchargés ? cela n'explique-t-il pas pourquoi les esclaves furent dès le principe portés sur les rôles (3), pourquoi notamment les esclaves employés aux travaux agricoles étaient compris dans le rôle de la contribution du fonds (4) ? et enfin, si une constitution exempte expressément de la capitation les plébéiens peintres, et leurs escla-

1. *Lex salica emend.* XLIII, 6, 8. Savigny 7 et 8. Baudi de Vesme n° 41.

2. Savigny trad. Pellat *Themis.* X, p. 237 et suiv. B. de Vesme, n° 39 *in fine.*

3. Ulpien Dig. 4, 5 *de censib.*, L. 15. « *In servis deferendis observandum est, ut et nationes eorum et ætates et officia et artificia specialiter deferantur.* » Cf. Code Just. 7, *de donationibus* VIII, 54, Lactant. *de mortibus persecut.* (cap. 23) : « ... *Unusquisque cum liberis, cum servis aderant.* »

4. *Servi censiti, censibus adscripti.* Code Just. p. 7 *de agric.* XI, 47 ; 3 et 10 *de re militari* XII, 36, 1. Cod. Théod. 2, *sine sensu vel reliqui fundum comparari non posse* XI, 3.

ves étrangers, barbares (1), n'en doit-on pas conclure que les esclaves nés sur le sol de l'empire ou appartenant à d'autres qu'à des peintres, étaient soumis à la capitation personnelle ?

Cependant cette opinion ne semble pas exacte. Non pas que la déclaration fiscale des esclaves soit douteuse en présence des textes ; celui d'Ulpien en particulier, nous apprend expressément qu'il fallait faire connaître la nation, l'âge, la profession ou l'industrie de chaque esclave. Il est en effet constant que les esclaves étaient une valeur imposable et dont le fisc tenait compte, pour asseoir soit l'impôt foncier quand l'esclave était incorporé au sol (2), soit la capitation personnelle quand le maître n'avait pas d'esclaves agricoles, comme cela pouvait arriver aux peintres mentionnés dans le Code Théodosien. Mais est-ce à dire que cet impôt était la capitation personnelle des personnes libres ? Il est permis au moins d'en douter, et de n'y voir qu'une simple augmen-

1. Code Théod. 4, de excus. artif. XIII, 4 : « *Picturæ professores, si modo ingenui sunt, placuit, neque sui capitis censione, neque uxorum aut etiam liberorum nomine, tributis esse munificos, et ne servos quidem barbaros in censuali adscriptione profiteri.* »

2. Code Théod. 3 de re milit. VII, 1; 2 sine censu XI, 3; Cod. Just. 7, de agric. XI, 47. « Le recensement des *servi rustici*, pense Zachariæ (cité par Otto Karlowa) avait la même influence sur l'impôt foncier que la consistance du vignoble ou de la plantation d'oliviers en ceps ou en plants; c'est d'après cela que l'on aurait décidé si la parcelle de terre était *fructuosa* ou ἀπορα. » (trad. Humbert dans son *Essai sur l'organisation financière*, II, p. 351).

tation de taxe, analogue à celle qu'avait établie la loi du 13 février 1792 à raison du nombre des domestiques (1).

Suivant une troisième opinion plus récente, les esclaves n'étant pas des parties du fonds, ne pouvaient pas être mis en ligne de compte pour le calcul de la capitation foncière, ce qui coïncide bien avec le silence des textes sur ce point, mais étant des *res animales*, ils devaient être soumis à la *capitatio animalium* ; c'est ainsi que dans les rôles d'impôts des îles de Thera et d'Astypalœa, les esclaves sont mentionnés à côté des bœufs, des ânes et des moutons ; aussi devaient-ils être compris comme le bétail dans les déclarations, avec le fonds à la culture duquel ils étaient attachés (2).

Quoiqu'il en soit, cette controverse sur le nom technique de la taxe des esclaves n'a qu'un intérêt théorique, car pratiquement l'impôt retombait toujours sur le maître. Que l'incidence fut directe ou indirecte, le résultat était le même ; l'esclave eut-il été assujetti à la capitation plébienne, il n'aurait pas pu acquitter l'impôt, n'ayant ni personnalité juridique ni biens propres, c'était le maître qui devait payer pour lui ; à plus forte raison s'il était considéré comme un accessoire du fonds ou assimilé au bétail agricole (3).

1. Serrigny, *Droit adm. romain*, II, n° 744 et Zachariæ, p. 5 cité par Humbert.

2. Otto Karlowa, traduit par Humbert, ouv. cité, II, p. 351.

3. Savigny trad. Pellat; Themis X, p. 239 ; Serrigny II, n. 744.

III

Comme on le voit, la sphère d'application de la capitation plébéienne, dut-on en retrancher les esclaves, restait encore considérable ; mais cette sphère fut peu à peu rétrécie par des exemptions et des privilèges qui firent peser l'impôt d'un poids de plus en plus lourd sur la classe malheureuse des colons (1). L'âge était une première cause générale d'exemption ; c'est pour cela que sa déclaration était nécessaire (2). Il y avait anciennement variété de coutumes dans les provinces, au sujet de l'âge réglementaire ; au temps d'Ulpien, il était fixé à la puberté, c'est-à-dire à douze ou quatorze ans ; de même la limite supérieure pour la capitation était de soixante-cinq ans ; plus tard l'exemption devint générale pour tous les hommes au-dessous de vingt ans et pour les filles et veuves de tout âge ; enfin, l'âge fut reculé pour les deux sexes à vingt cinq ans sous Valentinien I^{er} (3).

Une véritable exemption par privilège fut celle que Dioclétien accorda, on ne sait au juste à quelle époque à la plèbe de certaines villes, aux *citoyens* comme les appelle la rubrique d'un titre du Code Justinien (4). Ga-

1. Zachariæ, p. 10, Marquardt II, p. 231.

2. Dig. 3, 4 et 5 *de censib.* L. 15. Cod. Theod. 4 et 6 *de censu*, XIII 10, Savigny X 239, Baudi de Vesme. n° 42, Serrigny II, n. 745.

3. Cod. Th. 4 et 6 *de censu*, XIII, 10, Code Just. 6 *de censib.* XI, 57.

4. Cod. Théod. 2 et 21 *de censu* XIII, 10. Cod. Just. *l. unic. de capit. civium*, XI, 48 ; *ne rustici* XI, 55. G. Humbert, ouvrage cité, I. p. 433, note 42.

lère la supprima (1), mais Licinius la rétablit bientôt, et plus tard Constantin confirma cette exemption (2). La constitution de Licinius adressée au président de la Lycie et de la Pamphylie parle de l'exemption comme subsistant encore dans le diocèse d'Orient, ce qui montre que l'édit de Galère n'avait pas été général (3). Les édits de Licinius et Constantin le furent-ils? On a beaucoup discuté sur ce point, mais on pense généralement aujourd'hui que l'exemption avait d'abord été propre aux diocèses d'Asie et d'Orient. M. de Savigny, pour prouver qu'elle avait été étrangère aux cités gallo-romaines s'était appuyé sur les textes de la loi salique qui parlent de « *romani tributarii* (4) » ; mais on préfère aujourd'hui appliquer ces termes, d'ailleurs bien obscurs aux affranchis plutôt qu'aux plébéiens libres soumis à la capitation humaine (5).

1. Lactant. *De mortib. persec.*, cap. 23; plus loin, cap. 26, il semble dire que la plèbe urbaine fut recensée.

2. Cod. Just., *lex unic. ne rusticani*, XI, 54.

3. Cod. Theod. 2 *de censu* XIII, 10 ou Cod. Just. *de capit. civ.* XI, 48. « *Plebsurbana sicut in orientalibus quoque provinciis observatur, minime in censibus pro capitatione sua conveniatur, sed juxta hanc jussionem nostram immunis habeatur; sicuti etiam sub domino et parente nostro Diocletiano seniore A. eadem plebs urbana immunis fuerat.* »

4. *Lex Salic emend.*, tit. 43, art. 6-8. Savigny. Themis, X, 240, 263-266. MM. Bouchard (p. 301) et Willems (p. 614) semblent admettre d'une façon absolue la généralité de cette exemption.

5. Fustel de Coulanges, *Hist. des inst. polit. de l'anc. France*.

Un meilleur argument est tiré des textes juridiques de l'époque ; la capitation devait bien avoir été maintenue dans certaines provinces d'Orient, puisque la loi 2 *de censitoribus* modifie son application dans des villes du diocèse du Pont ; une autre constitution plus ancienne, dit également que les *ex comites* et les *ex præsides* dont le titre était honorifique, seraient soumis aux charges communes et paieraient aussi la capitation (1).

En tous cas, à l'époque de Justinien, on admet que la *plebs urbana* était exempte de toute capitation ; aux provinces privilégiées d'Asie et d'Orient, Théodose (2) et Valentinien (3) avaient joint la Thrace et l'Illyrie, soit pour encourager la résistance des habitants de ces contrées plus exposées aux invasions des barbares, soit plutôt pour les dédommager des ruines causées par ces invasions (4) ; les autres provinces durent leur être assimilées par la suite ; cette présomption se tire du silence que

1. Code Théod. 36 *de decurion.* XII, 1.

2. Cod. Just. *lex un. de colon. thrac.* XI, 51.

3. Cod. Just. *lex unic. de colon. illyr.*, XI, 52... « *Inserviant terris non tributario nexu, sed nomine et titulo colonorum*, etc. » Ceci n'est pas unanimement admis ; M. Otto Karlowa pense que « ces termes se rapportent non à la capitation mais bien aux classes de personnes considérées comme colons, et indiquent pour elles l'admission d'une sorte de rapport tributaire dans lequel des barbares pouvaient être placés sans être véritablement assujettis au colonat. » Trad. G. Humbert, ouv. cité, II, p. 355.

4. Serrigny, II, n° 747, G. Humbert, I, p. 491, note 212.

garde le Code de Justinien sur la capitation, il a fallu pour cela supprimer toutes les lois du Code Théodosien qui s'y référaient, et retrancher des textes que l'on gardait les passages relatifs à cet impôt; de pareilles amputations sont suffisamment significatives (1).

On ne connaît pas exactement le motif de ce privilège; peut-être les habitants des villes étant plus éclairés, plus riches et plus turbulents, le gouvernement avait-il plus d'intérêt à les ménager (2); peut-être la crise économique des ⁱⁱⁱe et ^{iv}e siècles, en désagrégeant les *collegia* et en tarissant les sources de l'industrie, avait-elle porté un coup plus terrible aux plébéiens des villes qu'aux plébéiens des campagnes qui avaient toujours dans le colonat un certain asile contre la misère présente (3). En tout cas le résultat le plus net de cette exemption de la *plebs urbana*, fut de faire retomber l'impôt sur la *plebs rustica*, et par conséquent sur les colons qui en formaient la grande majorité (4).

1. Les lois du Code Théodosien 3 *de numerariis, actuariis, etc.* VIII, 1; 4 et 6 *de censu*. XIII, 10; 4 *de excusat.* art. *ratif.* XIII, 4 ne se retrouvent plus dans le Code Justinien. Dans une loi conservée (Cod. Just. 4 *de legation.* X, 63) on a retranché les mots : « *plebeiam quoque sustineant capitationem.* »

2. Serrigny, *Droit adm. rom.* II, n° 742, G. Humbert, *Essai sur les fin.* I, 432, note 40 et les auteurs qu'il cite.

3. Fustel de Coulanges, *hist. des inst. polit.* I, p. 252 et suiv.; Levasseur, *hist. des classes ouvrières.*

4. Serrigny, ouv. cité n° 743, G. Humbert ouv. cité, I, p. 210 et 491. A de Broglie *l'Eglise et l'empire romain*, II, 237. « Ce devint

D'autres exemptions, moins vastes, furent accordées à certaines classes ou catégories d'individus. Ainsi nous avons vu plus haut que les filles et les veuves avaient été déchargées de la capitation. La même faveur fut étendue aux religieuses. Les clercs, eux, restèrent soumis à l'impôt, mais les gardiens des églises et des lieux sacrés en furent exemptés (1). Nous avons vu également que certains employés subalternes du fisc, les *annonarii* et les *actuarii*, bien que leurs fonctions ne constituassent pas une dignité ne payaient pas la capitation (2), qu'il en était de même des *ex comites* et des *ex præsides*, à moins que leur titre ne fut purement honorique, (3); enfin que les peintres étaient également exemptés ainsi que leurs femmes, leurs enfants et leurs esclaves barbares (4).

Une autre classe nombreuse d'exemptions était fournie par les soldats et les vétérans; ils étaient personnellement exempts, et pouvaient, dans certains cas, exempter leurs femmes, leurs pères et mères et leurs esclaves; ces cas variaient suivant l'espèce de milices à laquelle ils appar-

done en réalité un impôt sur le travail agricole », dit fort bien M. Clamageran; *Histoire de l'impôt*, I, ch. IV.

1. Cod. Théod. 33, *de episcopis et clericis*, XVI, 2. Cod. Just. 11 de 16, *de episc.*, I, 3.

2. Cod. Théod. 3, *de numerar.*, VIII, 1.

3. Cod. Théod., 36, *de decurion.*, XII, 1.

4. Cod. Théod., 4, *de excusat. artif.*, XIII, 4.

tenaient, et suivant la durée de leur service (1). Etaient encore exempts les fils des *cubicularii*, et les esclaves qu'ils avaient achetés avec le revenu de leur profession, les *archiatri* et les *ex-archiatri* et leurs fils, et les professeurs publics ; ceux qui avaient certains fonds en emphytéose perpétuelle, ils étaient exempts de la capitation pour les esclaves ou le bétail dont ils avaient enrichi le sol (2). Notons encore que les gens de métier en furent libérés, probablement après la généralisation de l'*aurum negotiatorum* par Constantin (3).

IV

A ces diverses exemptions, beaucoup d'auteurs en ajoutent une autre qui si elle était fondée, restreindrait considérablement le champ de la capitation personnelle. M. de Savigny (4) est l'auteur de ce système qui a été embrassé par MM. Giraud (5), Bouchard (6), Willems (7),

1. Dig. 18, 29, *de numerib.* Cod. Théod., 4, 6, 7, *de tiron.*, VII, 13, 4; *de veteran.*, VII, 20.

2. Bouchard, ouv. cité, p. 302 ; Baudi de Vesme, ouv. cité, n° 43 et 44. Serrigny, ouv. cité, II, n° 747.

3. Zozime, *Hist. ecclesiast.*, II, cap. 38.

4. Savigny, trad. Pellat, *Thémis*, X, p. 232.

5. Giraud, *Hist. du Droit*, I, p. 109.

6. Bouchard, ouv. cité, p. 301.

7. Willems : « Pendant l'empire dyarchique, les habitants dénués de fortune, excepté les vieillards et les enfants (Dig. 3 pr. L. 15 ; Lact. cap. 23), paient un impôt personnel fixe, *tributum*

Humbert (1) et plusieurs auteurs allemands (2). D'après cette opinion, toute propriété foncière dispensait de la capitation humaine, cette taxe devenait donc ainsi, suivant l'expression de M. Bouchard « le complément de la contribution foncière, le moyen de faire supporter les charges de l'état par tous ceux que l'absence de propriété foncière y aurait soustrait ». Cet impôt spécial des non-propriétaires, avait donc pour résultat de séparer la société de l'empire au iv^e siècle, en deux grandes catégories, les *possessores* et les *non possessores* (3). Pour être possesseur il suffisait d'avoir un immeuble si petit qu'il fut, *quantulacumque terrarum possessio* (4); par suite les co-

tous ceux qui n'avaient pas de propriété foncière ne s'applique plus qu'aux colons, *plebs rusticana extra muros* (Cod. just. 1, XI, 54). Willems, *Droit public romain*, p. 487 et 614.

1. G. Humbert, I, 432, note 40.

2. Walter, n^o 409, Bethmann-Holhweg, *civil process*. III, p. 69, Kulm I, p. 151, note 1168, Madvig II, p. 433, cités par G. Humbert, I, p. 432.

3. Cette classe distincte des *possessores* nous est en effet attestée par nombre de documents juridiques, historiques ou épigraphiques. Voy. Dig. L. de *decretis ab ordine faciendis*, L. 9, et Cassiodore Var. II, 17. « *Honoratis, possessoribus, defensoribus et curialibus Tridentinæ civitatis.* »

4. Cod. théod. 14 de *annona*, XI, 1; Cod. just. 4 de *agric*, XI, 47. « *Hî penes quos fundorum dominia sunt, pro his colonis originalibus quos in locis eisdem censitos esse constabit, vel per se, vel per exactores proprios recepta compulsionis sollicitudine, implenda munia functionis agnoscant. Sane quibus terrarum erit quantulacumque possessio, qui in suis conscripti locis proprios nomine libris*

lons propriétaires ne payaient pas la capitation ; n'y étaient soumis que les colons attachés au sol. Seulement, pour éviter les cas d'insolvabilité qui devaient être fréquents à l'époque, le fisc évitait de frapper directement ces derniers ; il passait par-dessus leur tête, et s'adressait au maître qui payait pour eux, quitte à poursuivre sur eux son remboursement. A cet effet la taxe de tous les colons attachés à un immeuble était portée sur le même rôle que la capitation foncière et payée avec elle, de sorte que le maître se trouvait payer pour lui-même la capitation foncière, impôt à incidence directe, et faire l'avance pour ses colons de la capitation personnelle, impôt à incidence indirecte. Cela, ajoute-t-on toujours dans le même système, explique la loi 14 *de annona* au Code Théodosien. Le maître, y est-il dit, pour rentrer dans son avance de la capitation plébéienne, poursuit ses colons par lui ou par ses percepteurs domestiques (*exactores proprios*) et non par les employés du fisc (*solito exactore*) ; mais si le colon est propriétaire, il paie lui-même l'impôt foncier (*annona-rias functiones*) et l'acquitte directement entre les mains du *solitus exactor*, du percepteur public.

Mais cette opinion n'est probablement pas exacte, car elle est obligée de détourner des textes de leur véritable

capitis (3, 8 et 7 ; 4, 8 18, L. 15, Tertull. *apol.* cap. 13). Sous la monarchie, la *capitatio humana* qui était prélevée auparavant sur *censualibus detinentur, ab hujusmodi præcepti communione discernimus : eos enim convenit propriæ commissos mediocritati, annona-rias fructiones sub solito exactore agnoscere.* »

sens pour s'appuyer sur eux. La loi 14 de *annona* a seulement pour but de régler le mode de recouvrement des impôts, et ce n'est qu'en vue de cette perception qu'elle distingue les colons en propriétaires fonciers et non propriétaires. Si, ce qui arrivait le plus souvent, les colons n'ont pas de terres à eux, ils seront inscrits sur les livres du cens sous la cote du maître du fonds qu'ils cultivent, et celui-ci est tenu d'acquitter leur capitation humaine soit par lui-même soit, par ses agents, sauf son recours contre eux (1); il était tenu de payer même pour le colon dont il avait perdu accidentellement la possession, et quand il la recouvrait, il poursuivait son remboursement, soit contre le colon s'il avait vécu dans l'intervalle comme homme libre, soit, au cas contraire, contre le propriétaire du fonds sur lequel le fugitif était allé s'établir (2).

Mais si le colon est propriétaire, c'est ici que les deux systèmes diffèrent, quelque minime que soit sa propriété foncière (*quantulacumque terrarum possessio*), son maître sera déchargé de toute action directe ou solidaire (*ab hujusmodi communione discernimus*); car alors, notwithstanding sa médiocrité, le colon sera porté au rôle en son

1. Cod. Theod. 14 et 26 *annona* XI, 1; Cod. Just. 4 et 23 *pr. de agric.* XI, 47. Anastase fit remise de ce tribut aux habitants des *suburbia* et des *pagi* d'Edesse (Assemani, *Bibliothec. orient.* I p. 274, cité par Humbert *Dictionn. des antiquités*, V^e et *capitatio*.

2. Cod. Th. 1 *de fugit. col.* Cod. Just. 8 et 23, 2 *de agric.* XI, 47.

de conclure de l'inscription des colons sur le rôle de l'immom et tenu de payer directement ses contributions (*annonarias functiones*), au percepteur ordinaire (*sub solito exactore*). Ceci s'explique sans peine ;³ la présomption d'insolvabilité du colon s'évanouissait dans ce second cas, puisque le colon était propriétaire foncier ; de là son obligation directe et personnelle à l'impôt(1).

Le premier système repose en effet sur une interprétation inexacte des mots *annonarias functiones*. Rien ne prouve en effet que la loi ait voulu parler de l'impôt foncier (2). *Annona* était un terme générique pour désigner les impôts (3) ; son sens plus précis de denrées ne détruirait pas cette signification générale, puisque les capitations étaient payées, suivant l'opinion commune, en denrées (4). Comment d'ailleurs expliquer qu'une loi relative à la capitation personnelle se réfère brusquement et obscurément dans ses derniers mots à la capitation foncière, et pourquoi n'aurait-elle pas employé les termes techniques qui la désignent ? Même en admettant qu'*annonaria functio* signifie l'impôt foncier, il serait inexact

1. Baudi de Vesme, n° 41, Serrigny, II n° 748, Lecesne, p. 66 ; Kuhn IV, 285 et Karlowa, I, p. 920 cités par Humbert.

2. M. de Savigny distingue bien (Themis. X, 237, note 1) l'*annonna* prestation en nature de la *capitatio terrena*, impôt foncier (cf. p. 229), mais il voit dans l'*annonaria functio* le revenu du fonds par opposition à l'impôt personnel.

3. Godefroy Paratil, *hoc titulo*.

4. Baudi de Vesme, n° 45.

pôt foncier à leur exemption de l'impôt personnel, car rien ne prouve que d'après la commune règle fiscale, la capitation plébéienne ne se cumulât pas avec la capitation foncière. Cela est si vrai que M. Giraud, abandonnant l'opinion de M. de Savigny, admet que « l'exemption de la *plebeia capitatío* que donnait la qualité de propriétaire, était rarement appliquée aux colons », c'est-à-dire aux neuf dixièmes de ceux qui y étaient assujettis (1). Une exception qui aurait aussi restreint la règle, un point si capital de l'organisation fiscale romaine aurait laissé d'autres vestiges dans les lois qu'un simple et isolé règlement de perception (2).

La conclusion est donc que l'impôt foncier et la capitation n'étaient pas incompatibles relativement à la même personne, au moins à l'époque classique (3). Plus tard, Dioclétien et Constantin s'étant efforcés de proportionner le taux de l'impôt au rang social, la capitation plébéienne pesa sur un nombre de moins en moins grand d'individus, et par conséquent pesa sur ceux-ci de plus en plus lourdement. Ainsi les *possessores* plébéiens, paraissant suffisamment grevés par l'impôt foncier, l'*annona*, les divers *munera patrimonii* et la fourniture des recrues, furent exemptés de la capitation personnelle, et par là formèrent, comme on a pu le voir par

1. Giraud, *Essai sur l'hist. du droit français*, I, p. 181.

2. Serrigny, *Droit adm. romain*, II, n° 748.

3. Dion. Cassius, LXII, 2, cité par Otto Karlowa.

le texte précité de Cassiodore (1), un ordre distinct des autres, entre les curiales et les simples plébéiens.

De même, comme nous l'avons dit, les marchands en furent probablement exemptés lors de la généralisation et l'*aurum negatiatorum* sous le nom de *lustralis collatio*; par contre, certains auteurs pensent que l'abolition de la capitation pour la plèbe des villes fut compensée par sa soumission à la *lustralis collatio*, modifiée à cet effet et peut-être augmentée d'un reste de la *capitatio animalium* (2). Plus tard vinrent les autres exemptions déjà énumérées, mineurs de vingt-cinq ans, peintres, etc., de telle sorte qu'en fin de compte il ne restasoumis à la capitation que la population infime des campagnes, surtout les colons, et de certaines villes (3).

V

Nous n'avons pas de renseignements précis sur le montant de cet impôt. Nous savons seulement que la somme exigée primitivement de chaque homme s'appelait *simplum* et que les femmes en payaient la moitié (4) ; mais

1. Voir page 36, note 3.

2. Cod. Theod. I, 6, de *coll. donat.* XI, 20.

3. Otto Karlowa, trad. G. Humbert dans son *Essai*, II, p. 352.

4. Cod. Just. 10, de *agricolis*, XI, 47. Zachariæ de Lingenthal (ouv. cité, p. 9) pense qu'il y a ici pour les femmes une modification de leur situation primitive. Il veut conclure de la loi 4 au Cod. Th. de *Veter.* VII, 20, que le *caput* d'un vétéran et de sa femme sont expressément comptés pour deux, et par

nous ne savons pas ce qu'était ce *simplum*. Placentin présume, mais sans fondement, qu'il était d'un *aureus* (1) ; il est plus probable qu'il devait être bien moins considérable. En tout cas le taux de cette contribution a dû varier assez fréquemment suivant les besoins du fisc et le caractère des empereurs (2).

On sait notamment qu'en Orient ce taux fut réduit par Gratien et ses collègues aux deux cinquièmes pour les hommes et au quart pour les femmes du *simplum* primitif (3). C'est au moins ce qui semble résulter de leur constitution, une des plus obscures des Codes romains. Pour le simple membre de phrase suivant : « *Nunc binis ac ternis viris mulieribus autem quaternis unius pendendi capitis attributum est* » les traduc-

conséquent que celle-ci avait autrefois payé un *caput* entier. Mais cette conclusion est trop rigoureuse ; la question était de savoir si le vétéran jouissait de l'exemption pour lui seul ou pour d'autres que lui, et la loi répond qu'il l'obtiendra pour deux *capita*, le sien et celui de sa femme ; elle n'avait donc pas besoin de rappeler là que le *caput* de la femme était seulement la moitié de celui de l'homme. Peut-être n'étaient-ils tous les deux comptés que pour un seul *caput*, comme semble le dire plus loin la loi : « *Ceteros omnes veteranos de quocunque exercitu, uno cum uxore sua, unius capitis frui excusatione præcipimus.* » (Zachariæ apud O. Karlowa, trad. G. Humbert, II, p. 355.)

1. Placentin, *Summa in tres lib.*, tit. de *annona* cité par Savigny, Thémis, X, p. 230, note 3.

2. Baudi de Vesme, 44 ; Serrigny, ouv. cité, II, n° 739.

3. Cod. Th. 2, de *censitor.*, XIII, 1 ; Cod. Just. 10 de *agric.*, XI, 48

tions ont été aussi nombreuses que divergentes. M. de Savigny croyait que c'était la capitation que l'on désignait par ces mots de *bini ac terni*; ils auraient signifié deux et trois hommes alternativement, c'est-à-dire que cinq hommes payaient deux *simpla* (1). Pour Huschke, ces mots s'entendent d'un changement d'une année à l'autre, en ce sens que, une année deux, et l'autre année trois hommes avaient à payer un *caput* ou un *simplum* (2). Zachariæ, voyant dans *autem* une simple conjonction, traduit en ce sens que jadis un homme et deux femmes, mais que maintenant deux à trois hommes et quatre femmes forment un *caput*, et il voit dans ce changement la transformation de l'impôt par tête en un impôt de famille ou de maison (3). Enfin Otto Karlowa incline à expliquer *bini ac terni viri* en ce sens que deux membres de la *plebs rustica*, et trois membres de la *plebs urbana* devaient former un *caput*, et voit dans la constitution une mesure législative en harmonie avec les privilèges accordés à la plèbe des villes, et mieux une modification ou un rappel d'une loi antérieure, ce qui expliquerait la brièveté et l'obscurité de la loi (4). Mais comme le dit M. Otto Karlowa lui-même, on arrivera difficilement, tant qu'on n'aura pas

1. Savigny, trad. Pellat, Thémis. X, 230, note 4.

2. Huschke, *Census und Stenerverfassung*, p. 179 et note 385, cité par Otto Karlowa (voir notes suivantes).

3. Zachariæ de Lingenthal, p. 9, cité par Otto Karlowa.

4. Karlowa, *Rechtsgeschichte*, trad. Humbert, *Essai*, II, p. 355.

fait de nouvelle découverte de textes, à établir sûrement le sens de ces mots. Les nombreux commentaires sur la capitation foncière n'avaient pas fort éclairci le sens du fameux mot *caput*, avant que l'on mit la main sur le passage du livre de droit romano-syriaque qui donnait des renseignements suffisants à son sujet (1). De même, peut-être un jour un texte découvert nous donnera la clef de cette sorte d'énigme : *bini ac terni viri*; jusque-là on en sera réduit à de simples conjectures. Ce qu'il faut seulement se rappeler, c'est la réduction de l'impôt à l'époque de Gratien, en Orient. Les lettres de Cassiodore nous apprennent que cette diminution s'appliqua également à l'empire d'Occident, et qu'elle durait encore en Italie à l'époque des Ostrogoths (2).

Non seulement on ne peut arriver à aucun chiffre certain pour le montant de l'impôt, mais encore on n'est pas absolument fixé sur le point de savoir si la capitation plébéienne était un impôt d'une quotité fixe et déterminée, ou proportionnelle à une base quelconque. Il est plus probable qu'elle était proportionnelle. Si elle avait consisté en une somme d'argent fixe et uniforme, la loi 10 *de agricolis* n'aurait pas diminué proportionnellement l'impôt, elle aurait, d'une façon plus simple et plus exacte à la fois, substitué à la somme qui se devait payer une somme

1. *Dictionn. des antiquités*, article de G. Humbert sur la *Capitatio terrena* et le *caput*. }

2. Cassiodore, Var. III, 8, VII, 20, 22. Savigny, *Histoire du droit romain pendant le moyen âge*, I, 286.

inférieure (1); d'autre part, nous voyons qu'elle ne se payait pas en argent, mais en denrées, *annona*; enfin si l'impôt avait été d'une quotité fixe, il aurait été inutile d'assujettir le maître, comme il l'était, à déclarer la profession et l'industrie de chaque esclave. Le taux de cet impôt, comme celui que le propriétaire avançait pour ses colons, devait donc varier avec chaque individu, et se calculer sur la valeur de la personne et des biens meubles du contribuable (2).

Quant à fixer un chiffre quelconque, nous avons dit qu'il n'y fallait pas penser. M. Baudi de Vesme conjecture que depuis la loi de Gratien, la capitation plébéienne devait monter au dixième du revenu du contribuable (3). Mais il n'appuie son opinion que sur des généralités sans consistance, par exemple, que l'impôt devait être très lourd, puisqu'on fut obligé dès le règne de Dioclétien, et plus tard sous Constantin, de décharger de cet impôt les habitants des villes, d'en affranchir, dans la suite, des provinces entières comme la Thrace et l'Illyrie, et puisque tant de contribuables essayaient de s'y soustraire en se réfugiant dans les catégories sociales qui en exemptaient. Mais ce n'est là que des arguments fort vagues et insuffisants.

1. Baudi de Vesme, n° 45. Serrigny, II, n° 749.

2. Dig. 4, 5, *de censibus*, L, 15. Cf. Bouchard, p. 301 et 303. Jullian, *Des transformations politiques de l'Italie*, p. 193 et suiv. A. de Broglie, II, 237. G. Humbert, II, p. 13 et p. 272, note 526, et les auteurs qu'il cite.

3. Baudi de Vesme, n° 45.

VI

On n'est pas non plus arrivé à l'absolue certitude sur les opérations relatives à la fixation de l'assiette de la *capitatio* plébéienne. On sait en revanche que la capitation foncière avait pour base un cadastre général d'origine fort ancienne et dont Ulpien nous décrit en détail la formation ; on ajoute que ce cadastre devait être renouvelé en entier à certaines époques ; d'après M. de Savigny, (1) cette péréquation de l'impôt foncier avait lieu par période de dix ans, plus tard par période de quinze ans, toutes deux dérivées du lustre dont elles étaient le double et le triple ; comme ces périodes étaient les mêmes pour les deux capitations foncière et humaine nous devons en dire quelques mots.

L'*indictio*, ce vieux mot qui désignait jadis l'impôt lui-même, changea de sens probablement en 312, année en laquelle tombent les *quingennalia* de Constantin, et en laquelle fut peut-être achevé le recensement universel commencé par Dioclétien (2). On s'en servit pour dési-

1. Hyginus *de limitibus constituendis*, p. 198, Ulpien, Dig. 4, *de cens.* L. 15. Cf. Lactant. *de mortib. persec.* cap. 23, Essmen, *Panég. Constant.* VIII, 6. Savigny *Thémis*, X, p. 508.

1. Baudi de Vesme, n° 47. D'autres auteurs comptent les *indictiones* à partir de 313, 314 ou 315. C'est Scaliger qui a proposé le premier cette date de 312 à cause de la cinquième année du règne de Constantin ; la date de quinze ans serait

gner la date des lois et des actes (1), et cet usage fut conservé pendant tout le Moyen-âge (2). A partir de 312, ou suivant d'autres, d'une des années suivantes, on comptait des périodes successives de quinze ans, dont chacun portait le nom d'indiction, de sorte qu'il fallait, pour avoir une date précise, connaître et le numéro de l'indiction, et celui de la période (3). Ce mode de supputation chronologique était très usité en matière financière, et il est fort probable que ce fut l'année financière qui donna son nom à la période chronologique; en tous cas, les deux périodes étaient confondues pu squ'elles avaient probablement le même point de départ pour les périodes de quinze indictions, l'an 312, cinquième année du règne de Constantin, et sûrement même point de départ pour les indictions elles-mêmes, le 1^{er} septembre (4).

l'espace écoulé entre les *quinquennalia* et les *vicennalia* de Constantin.

1. Cod. Th. 8, *de extr.* XI, 16; 3, *de indict.* XI 5; 18, *de annon.* XI, 1. Cod. Just. 4, XI, 1; nov. 128, cap. 1.

2. God. Proleg. p. 207. C'est la règle générale de chronologie jusqu'au XII^e siècle; mais au Moyen-âge, le sens du mot *indictio* change et désigne la période de quinze ans elle-même. On compte ainsi à partir de la naissance de J.-C. *indictionis*, LXXIX *anno* V. Aujourd'hui encore, l'Église use de ce mode de supputation.

3. Savigny, *Thémis*, X, p. 512. Baudi de Vesme., n^o 47.

4. Scaliger (cité par Savigny, *Thémis*, X' p. 513 note 2) prétend que ce ne fut qu'à partir de Justinien qu'on prit le 1^{er} septembre pour point de départ des indictions. Cela est peu probable; Cf. Cod. Just. *lex ull. de annona*, XI, 1, et nov. 128, cap. 1.

Maintenant, qu'elle était la signification financière des périodes de quinze indictions ? la question est encore assez obscure. M. de Savigny, comme nous l'avons déjà dit, y voit « la période de renouvellement général du cadastre » de l'empire, c'est-à-dire d'un arpentage parcellaire de toutes les provinces (1). Il s'appuie sur les textes précités, notamment sur celui d'Hyginus, si probant, semble-t-il, qu'on a pu dire « qu'on le croirait tiré de nos réglemens actuels sur le cadastre (2). » Mais la conclusion qu'il en tire est exagérée. Nous autres, notamment, Français d'aujourd'hui, qui savons les inconvénients d'un cadastre mal dressé, et aussi la difficulté et la cherté de sa réfection totale, nous devons nous tenir en garde contre une opinion qui parle aussi hardiment d'arpentage cadastral tous les quinze ans. Pour un pays comme le nôtre, bien plus petit que la Gaule romaine, on évalue à cent millions les frais d'une réfection du cadastre (3) ; à quel chiffre faudrait-il s'arrêter pour l'empire romain tout entier qui n'avait ni les instruments ni les facilités d'un état moderne, et comment

1. Savigny, *Thémis*, X, p. 514. C'est aussi l'opinion de Baudi de Vesme : « Dès qu'il s'agissait de recensement, dit-il, d'après Lactance et Ulpien, on mesurait la terre palme par palme, on comptait un à un les plants de vigne, les pieds d'arbre, et on prenait note de tous les animaux de chaque espèce. » n° 14.

2. Serrigny, *Droit adm. romain*, II, n° 737.

3. Cauwès, *Précis d'écon. polit.* II p. 529. M. Leroy-Beaulieu ne parle que de 40 millions ; d'autres, il est vrai, de 300.

penser que le gouvernement impérial, avec son budget boîteux et ses charges multiples, se soit de gaieté de cœur condamné aussi souvent à une telle dépense ? D'ailleurs tout semble indiquer que cette opération s'accomplissait pendant la première année de chaque période (1) ; or, comment aurait-on pu, en aussi peu de temps, procéder à un arpentage parcellaire aussi énorme, et puisqu'il y avait arpentage, à ce qu'on prétend, comment peut-on expliquer les déclarations minutieuses que l'on exigeait de tout possesseur foncier et les peines rigoureuses qui punissaient les mensonges en ces matières (2) ?

Mais, par contre, c'est tomber dans une exagération opposée, nous semble-t-il, que d'avancer, comme le fait M. Baudi de Vesme que « la supposition que la somme de l'impôt foncier fut définie au commencement de chaque période pour les quinze années suivantes est non seulement peu probable en soi, mais encore directement contraire au témoignage d'une foule de lois, » et d'en conclure que c'était la capitation plébéienne seule qui se renouvelait tous les quinze ans (3). On peut admettre qu'il y avait un renouvellement périodique de l'assiette des impôts, et que le cycle des indictions consistait juste-

1. Josèphe dit notamment qu'en Judée ces opérations furent terminées en moins d'un an (*hist. des Juifs*, liv. XVIII, cap. 1-3.)

2. Serrigny. *Droit adm. romain*, II, n° 731 et 765.

3. Baudi de Vesme, ouv. cité, n° 48 : Cod. Theod. 8, *de censu*. XIII, 10 : Cf. Godef., *Paratitl.* Cod. Th., XI, 1, 5.

ment à fixer, non pas le chiffre de l'impôt pour ces quinze indictions, non pas même le revenu à taxer, comme le pense M. Lebeau (1), mais à déterminer le capital imposable, et par suite à fixer la base de répartition de l'impôt; on arrivait à ce résultat par les déclarations des contribuables et les allégations des *censitores* (2). D'ailleurs il est certain que tout propriétaire pouvait exiger de l'autorité un dégrèvement quand il pouvait prouver que son fonds s'était détérioré sans sa faute, de sorte qu'il pouvait y avoir des arpentages partiels; c'est ainsi que l'on expliquerait les textes d'Hyginus, Lactance et autres qui se rapportent évidemment à une réfection du cadastre (3).

Quoi qu'il en soit, les inconvénients d'une refonte du cadastre, si grands pour la capitation foncière, étaient à peu près nuls pour la capitation plébéienne, et l'on comprend qu'il put y avoir de fréquents changements. C'est

1. Lebeau, *Mém. de l'Acad. des inscript.*, tome XLI, p. 159.

2. Un fragment d'ancien jurisconsulte cité par Pithou (*Egloga juris civilis*. Paris, 1822, I, p. 362) et la table d'Héraclée (§ 142-156, *ed. Haubold*) ne laissent aucun doute à cet égard. Cf. Savigny, *Thémis*, X, p. 515, et Serrigny, II, n° 730.

3. Dig. 4, 1, *de censibus*, I, 15; Cod. Theod., 3, 11, 14, *de censitor*, Savigny, X, p. 509. M. Otto Karlowa pense qu'il « existait sans doute une capitation organisée sur la base des professions; cependant, dit-il, on ne paraît pas avoir établi des rôles spéciaux pour les redevables de cet impôt; mais on se servait des registres du cadastre immobilier pour inscrire ces contribuables. De là le texte de Lactance. » *Rechtsgeschichte*, p. 912, trad. Humbert, *Essai*, II, p. 357.

ainsi que l'on ne percevait pas la capitation du contribuable mort dans l'année; en revanche, ceux qui, lors de la formation des rôles, n'étaient pas arrivés à l'âge fixé pour le paiement de l'impôt remplaçaient les contribuables défunts, et le contingent total n'éprouvait point de diminution (1). On appelait ces contribuables surnuméraires, *ad crescentes*, parce qu'ils étaient justement appelés à combler les déficits. C'étaient aussi parmi les *ad crescentes* que l'on choisissait les recrues de préférence aux contribuables inscrits sur les rôles parce que les soldats étaient exempts de la capitation; il y aurait eu, si l'on avait enrôlé les contribuables, des vides qu'il aurait fallu combler par l'adjonction des *ad crescentes*; on préférait donc s'adresser directement à ceux-ci (2).

De tout ce qui précède, il ressort avec évidence que le recensement des personnes était fréquemment renouvelé; il s'ensuit également que la règle connue chez nous sous le nom d'annualité, et qui fait que l'impôt est acquis au Trésor pour l'année entière dès qu'il est assis, et nonobstant les changements de fait qui peuvent subvenir, était connue des Romains, et enfin que la responsabilité des agents du recouvrement ne s'étendait pas aux déficits produits en cours d'exercice par les accidents qui faisaient disparaître la matière imposable (3).

1. Cod. Th., 6, 7, *de tiron.*, VII, 13. Willems, p. 617, note 12. Savigny, *Themis* X, p. 517; Baudi de Vesme, n° 46.

2. Serrigny, *ouv. cité*, II, n° 250.

3. Baudi de Vesme, n° 49, Serrigny, II, n° 250.

VII

Outre la *capitatio terrena* et la *capitatio humana*, il y avait une troisième contribution que les textes appellent *capitatio animalium* (1). Ce n'est pas, comme le croyait Godefroy (2) une addition à l'impôt foncier basée sur la valeur des bestiaux attachés aux biens, c'était un impôt principal portant sur tous les animaux, aussi bien sur ceux détachés d'un fonds que sur ceux qui y étaient réunis ; ce n'était donc pas non plus une taxe somptuaire comme celle qu'établit notre loi de 1791. C'était à la fois une addition à la capitation foncière pour les propriétaires de fonds garnis de bétail, et un supplément à la capitation plébéienne pour ceux qui y étaient soumis ; c'est ce qui nous en a fait parler à cette place (3). Nous rappelons pour terminer l'opinion d'Otto Karlowa sur la *capitatio animalium* qui comprendrait, outre le bétail, les têtes d'esclaves mâles et femelles.

Une autre taxe spéciale que l'on peut regarder comme une annexe de la capitation personnelle, bien que sa sphère d'étendue fut universelle, était l'impôt sur l'urine et les vidanges ; on l'appelait *chrysargire* ou encore *aurum et argentum*, comme l'impôt des marchands (4). Toutes

1. Cod. Th., 6, *de collat. donat.* XI, 20. Cod. Just., *lex ult. pr. de annon. lex* 23, *in fine, de agric.* XI, 47.

2. Godef., *parat. ad.* l. 2, Cod. Th., *de censu*, XIII, 40.

3. Serrigny, *Droit adm. rom.*, II, n° 754.

4. Cod. Th. 11 *de decur.* XII, 1 ; 4, 6, 8, *de lustr. coll.* XIII, 4.

les personnes, quel que fut leur âge, leur sexe ou leur condition, devaient payer chacune un sou d'argent (1); la même somme se payait pour chaque cheval, chaque mulet et chaque bœuf; pour les ânes et les chiens, on payait seulement *six folles*. Ce tribut fut aboli en Orient par Anastase (2) tandis que la capitation personnelle continua à subsister. Le but de cet impôt fut peut-être de soumettre à une contribution individuelle les citadins qui, depuis le règne des empereurs chrétiens, étaient exempts de la *capitatio humana* (3). Il ne faut pas d'ailleurs confondre cet impôt avec la taxe sur les latrines publiques dont parle Juvénal, et la taxe établie par Vespasien sur les établissements qui gardent encore son nom (4); ces derniers impôts étaient affermés à des industriels qui rentraient dans leurs déboursés en se faisant rétribuer par les passants auxquels ils rendaient service (5).

1. Evagr. *hist. eccles.*, III, 29; Zonaras. XIV, II p. 54; Zozim. II, 38. Cf. Dureau de la Malle, *Econ. pol. des Rom.* liv. IV, ch. 23 et Cujas, *observ.* XXII, 34.

2. Evagr. *hist. eccl.* 39, 41, Cod. Just. XII, 1.

3. Baudi de Vesme, ouv. cité, n° 50, Bouchard, *Essai*, p. 303.

4. Sueton *Vespas.* cap. 23; Juven, *Satyr.* III, 38; Macrobe, *Saturn.* III, 16, cités par Serrigny II, n° 899.

5. Dig. 17, 3, *de usur.*

B. — TAXES SPÉCIALES PERSONNELLES

I

Nous allons maintenant étudier dans la seconde partie de cette étude les impôts spéciaux levés dans l'empire en considération des professions ou des dignités sociales, c'est-à-dire les impôts levés sur les industriels et les marchands, les curiales, les sénateurs et même les juifs.

Le principal de ces impôts était la taxe spéciale aux commerçants que les textes appellent *auraria functio*, *collatio auri et argenti*, *aurum et argentum*, *lustralis collatio* et plus souvent à notre époque *Chrysargyrum* (1); c'était un véritable impôt des patentes qui frappait les marchands à raison de leur profession. On peut en voir vraisemblablement l'origine dans la taxe générale que

1. *Aurum et argentum* (Cod. Th. 72 de decur. XII, 1. C. Th. 1, 6, 8 de lustr. coll. XIII, 1). *Chrysargyrum* (Zozim. II, 38, Evag. hist. eccl. 39) *lustralis collatio* (C. Th. rubrique XIII 1. nov. th. II, XVIII) *negotiatorum collatio* (C. Th. 4 de excus. artif. XIII, 4; 10 de episc. XVI, 2) *functio auraria* (13 de lustr. coll. XIII, 1) *aurum negotiatorum* (C. Th. 4 de exc. art. XIII, 4; Liban. orat. contra Florent. II, 477, Lamp. Alex. Sev. c. 32).

Caligula établit sur les négociants au profit de l'*æra-rium*; on n'a que peu de renseignements sur ce premier *aurum negotiatorum*; on sait seulement qu'il était perçu sur les valeurs engagées dans le commerce sur les navires des armateurs (1), car on voit que sur les plaintes des négociants, Néron décida que désormais les vaisseaux ne seraient pas compris dans le cens de leurs biens et assujettis au tribut (2). Vespasien y assujettit d'autres professions, et Alexandre Sévère, le grand organisateur des classes ouvrières, l'étendit à tous les métiers, en fit servir le produit à l'entretien des bains publics. C'est de lui que date véritablement l'impôt désigné sous le nom d'*aurum negotiatorum* que son historien appelle un très bel impôt (3). Ces diverses taxes atteignaient moins l'individu que le métier dont il tirait profit; on ne sait pas d'ailleurs s'il s'agit de taxes particulières à Rome ou s'étendant sur toute l'Italie (4). En tous cas l'impôt paraît avoir été aboli sans doute sur les plaintes du commerce. Mais il reparut à l'époque de Constantin sous

1. Huschke, cité par Humbert, V^o *aurum negotiatorum* (dict. Daremberg et Saglio).

2. Tacite, *annales* XIII, 51 M. Jullian (*Transf. polit. de l'Italie*, p. 65, note 5), pense qu'il ne s'agit ici que des commerçants provinciaux.

3. *Braccariorum, linteonum, vitreariorum, plaustrarium, argentariorum, aurificum et ceterum artium vectigal pulcherrimum instituit, ex eoque jussit thermas... populi usibus exhiberi.* Lamp. Alex. Sév. C 24. Rome fut exemptée de cet impôt.

4. Jullian : *Des transf. polit. de l'Italie*, p. 65.

les divers noms précités, et reçut une organisation nouvelle (1).

L'impôt était général : « Tous ceux, dit la loi, qui s'occupent de commerce, à quelque corporation qu'ils appartiennent, sont obligés de payer la contribution qui est exigée des commerçants (2). » L'impôt portait donc en principe sur tout individu exerçant une profession mercantile, et l'on donnait aux expressions *mercatores et negotiatores* le sens le plus large. « Tous ceux qui auront une boutique ou une fabrique, qui achèteront ou des matières premières pour les vendre ensuite transformées, ou des produits manufacturés pour les livrer simplement aux consommateurs, seront soumis à l'impôt (3). » Nulle classe sociale ne sera à l'abri de la taxe ; on y assujettira les personnes de haute condition, si elles font un négoce quelconque (4), les décurions (5), les ecclésiastiques et les clercs (6), même les officiers du palais impérial (7), comme aussi les personnes qui exercent les professions mercantiles les plus humbles, les artisans, ceux qui louent leurs services à prix d'argent dans une ville ou

1. Zozim. III, 38, Zonaras XIV, 3.

2. C. Th. 9, *de lustr. coll.* XIII, 1 *negotiatores omnes protinus convenit aurum argentumque præbere.* »

3. C. Th. 5, XIII, 1 : « *potiorum homines vel potiores ipsi, si tamen his mercandi cura est.* » 10, XIII, 1.

4. C. Th. 4, *de lustr. coll.* XIII, 1.

5. C. th. 1, 5, 16, *de lustr. coll.* XIII, 1. En sens contraire Bouchard, p. 352, mais à tort.

6. C. Th. 5, *de lustr. coll.* XIII, 1.

sur son territoire(1), les pêcheurs de murex, les portefaix les savetiers qui n'avaient que leur tranchet pour gagner pain, et même les prostituées et leurs *lenones*. Cette dernière taxe inventée par Caligula en même temps que l'*aurum negotiatorum* fut maintenue par ses successeurs; elle était tout à fait dans les habitudes du peuple romain, puisque le vieux Caton en avait établi une de ce genre sur ses propres esclaves. Alexandre Sévère ne voulut pas toutefois que le produit de cet impôt entrât dans le trésor public, il l'affecta spécialement aux réparations ou constructions des théâtres, cirques et amphithéâtres. A l'époque de Constantin, l'impôt était même levé, au dire d'Evagre, sur les mendiants et sur ceux qui fréquentaient les maisons de débauches; l'état se faisait *leno* (2).

La sphère d'application du chrysargire était fort large (moins pourtant que celle de nos patentes, puisqu'elles visent toute profession sans exiger qu'elle soit mercantile), mais de nombreuses exceptions, chacune d'ailleurs stricte (3), venaient la restreindre dans une mesure assez

1. C. Th. 18, XIII, 1, C. Just. 1, 3, IV, 63. Les prêteurs à intérêt y étaient aussi soumis. Willems, p. 613.

2. Suet. Calig. 40. Buleng. de Vectig. popul. rom. p. 729. *Lenonum vectigal et meretricum et exoletorum in sacrum aerarium inferri vetuit sed sumptibus publicis ad instaurationem theatri, circi, amphilio theatri, et aerarii deputavit.* Lamp. Alex. Sév. c. 24. Evagr. hist. eccl. III 39, 41.

3. « *Beneficium enim quibusdam datum injuria plebis est.* » C. Th. 9, de lust. coll., XIII, 1.

considérable. Étaient dispensés de cet impôt : 1° les laboureurs et les colons qui n'exerçaient point un véritable négoce, mais vendaient seulement les grains récoltés sur le champ auquel ils étaient attachés; cette exemption ne devait pas être rigoureusement observée en pratique, car il fallut la renouveler plusieurs fois (1); 2° les peintres qui ne vendaient que le produit de leur art (2); 3° les ouvriers qui gagnaient péniblement leur vie par un travail manuel, tels que les potiers et les forgerons (3); 4° les clercs pauvres, au moins dans certaines provinces, qui n'exerçaient un négoce que pour vivre, et notamment les bas clercs, *fossores et copiatæ*, chargés de l'ensevelissement des morts (4). Julien paraît avoir révoqué ce privilège qui n'a pas reparu en Orient. En Occident, il reparaît sous Gratien. Une loi d'Honorius indique les mêmes préoccupations de limiter l'immunité aux bas clercs; en outre il ne fallait pas que le commerce dépassât un certain chiffre d'affaires fixé à dix sous d'or par an en Italie et Illyrie, à quinze sous en Gaule. D'ailleurs l'Eglise ne tolérait le commerce que chez les clercs indigents, et elle restreignit sa tolérance au fur et à me-

1. C. Th. 12, de *lust. coll.* XIII, 7 : « *Exceptis his duntaxat qui innocentia industria fructus domesticos suis possessionibus innatos simpliciter vendunt.* » Cf. 3, 6, 8, 10, 13, de *lust. coll.* XIII, 1.

2. C. Th. *lex ult.*, de *exc. art.* XIII, 4.

3. *Si quis manu victum rimantur aut tolerant, figuli scilicet aut fabri.* C. Th. 10, de *exc. artif.* XIII, 4.

4. C. Th. 1, de *lust. coll.* XIII, 1; 8, 10, 14, 15, de *episc.* XVI. M. l'abbé Duchesne, à son cours.

sure qu'elle s'enrichit. Arcadius interdit le commerce à tous les clercs en Orient, et Valentinien en 452 confirma sa prohibition (1). En continuant notre revue des exemptions au chrysargire, nous trouvons : 5° les vétérans, pourvu que leur commerce ne dépassât pas le chiffre marqué pour les clercs ; 6° les médecins *archiatri* et *ex archiatri* ; 7° les *navicularii*, membre de la corporation des marins chargés de l'approvisionnement de Rome, pourvu qu'ils ne servissent pas de prête-nom à des commerçants, et enfin 8° les curies qui faisaient le négoce bien que les curiales commerçants y fussent individuellement soumis (2).

Le chrysargire, qui ne devait se payer qu'une fois dans l'espace d'un lustre (3), était perçu en réalité tous les quatre ans, parce qu'on l'exigeait dès le commencement de la cinquième année (4). Comme les autres impôts que nous avons étudiés, c'était un impôt de répartition et non de quotité ; on inscrivait les contribuables sur une ma-

1. C. Th. 11, (Gratien) 13 (Honorius) 16 (Arcadius) XIII, 1 ; Nov. 54 (Valent.) Levasseur, *ouv. cité*, p. 77.

2. C. Th. 3, *de veter.* VII, 20 ; 2, 7, 9, 14, *de exc. artif.* XIII, 4, 3, 2, *de medicis.* 16 et 23, *de navicul.* 4, *de lustr. coll.* XIII, 1. Serrigny, p. 133, note 6.

3. D'où son nom de *lustralis collatio* : «.... *Tributum intolerabile, chrysargyrum scilicet, quo fit ut singula quinquennalia quoties jam proxima sunt, terrorem animis injiciant.* » Liban. *ont. contra Eloi*, II, 427.

4. Levasseur, *Hist. des classes ouvrières*, I, p. 77. Otto Karlowa, trad. Humbert, p. 357. C. Th. 20, *de lustr.* XIII, 1.

trice (1) et l'empereur rendait un édit par lequel il ordonnait la perception. La répartition n'en était pas faite, comme pour les impôts ordinaires, par les curiales, mais par les commerçants eux-mêmes qui formaient dans chaque *civitas* une corporation, d'après la règle qu'il est juste que les contributions soient réparties par ceux qui les doivent payer (2); ces commerçants choisissaient parmi eux ou en dehors de leur corps des délégués ou *mancipes* qui veillaient à la répartition, au recouvrement et à la comptabilité de l'impôt, et répondaient sur leur fortune de l'accomplissement de leur office; mais ce risque tombait aussi éventuellement sur les électeurs, si l'impôt n'était pas rentré dans les caisses du trésor au bout d'un certain délai (3); les négociants pouvaient donc être de ce chef aussi misérables que les curiales.

On ne sait au juste suivant quelle proportion cet impôt était réparti entre les commerçants. Godefroy, se basant sur un passage corrompu d'une constitution de 369 et sur deux textes peu concluants de Symmaque, a proposé tour à tour le quarantième ou le cinquantième, ce qui

1. C. Th. 17, *de lustr. coll.* XIII, 1; 20, *de suscept.* XII, 6. C. Th. 15, *de episc.* XVI, 2: « *Nomina negotiatorum matriculo comprehendit eo tempore quo collatio celebrata est.* » 4, *de lustr. coll.* XIII, 1 Cf. Willems, p. 613.

2. « *Cum ad eos solet distributionis cura recurrere, quos necessitas collationis adstringit.* » 17, *de lustr. coll.* XIII, 1.

3. « *Sciant de corpore suo, sicut in omnibus fere civitatibus mancipes eligere, absque ulla aerarii nostri diminutione.* » 17, *de lustr. coll.*; cf. 29, *de susc.* XII, 6. Karlowa, trad. Humbert, p. 358.

ferait le 2 pour 100 ou même le cinquième, et il penche en dernier lieu pour cette dernière opinion qui en effet explique mieux les plaintes violentes que suscitait l'impôt (1). On ne sait pas non plus si c'était le capital engagé dans la profession, ou les bénéfices provenant du commerce, qui servaient de base à l'impôt : M. Bouchard pense que c'était le capital, et M. Serrigny présume que ce devaient être les bénéfices, à cause des professions qui ne supposaient point de capitaux engagés (2). D'ailleurs le tarif a dû probablement varier, de sorte qu'il serait impossible de donner un chiffre unique et vrai. D'après un document postérieur, le montant de la taxe due par chaque *negotiator* était d'un *aureus* ; ceci s'harmonise avec les renseignements que nous donne une loi du code théodosien ; l'impôt était primitivement réclamé, comme nous l'avons dit, au *corpus negotiatorum* qui débattait avec les officiers publics le montant de la taxe ; plus tard, ces conférences étant tombées en désuétude, on réclama sa taxe directement à chaque contribuable, mais cette innovation ayant diminué les bénéfices du trésor, la loi dont nous parlons revint à l'ancien système de taxation en bloc (3).

1. C. Th. 7, de lustr. coll. « ... unius vaginæ pretium. » Godefroy (*ad hanc legem*,) restitue ainsi : « *Vagenæ id est quinquagenæ vel undenæ, id est quindenæ. Illud malim.* » Sym. Epist. V, 62, 65.

2. Bouchard, p. 362. Serrigny, I, n° 782.

3. Otto Karlowa, trad. Humbert, ouv. cité p. 357, d'après Josua Stylites in *Assemani biblioth. orient.* I, p. 268.

Quoiqu'il en soit, il n'est pas nécessaire de supposer à l'impôt un taux très élevé pour justifier son impopularité; la manière dont il était assis et surtout celle dont il était levé, suffisent pour nous faire comprendre les sombres récits des historiens. L'ouvrier qui gagne péniblement sa vie ne peut pas faire d'épargnes; il pourra en se privant quelque peu, donner régulièrement à l'Etat une journée de travail, mais si après l'avoir laissé quatre ans en repos, on exige de lui tout à coup la valeur de trente-six journées de travail (en admettant encore le taux le plus modéré), il lui sera entièrement impossible de satisfaire aux exigences du fisc, et d'acquitter en un seul versement, même au prix des plus grands sacrifices, une somme qu'il eût peut-être sans murmurer payée par petites portions (1).

Aussi Libanius nous dit-il que les gens riches qui faisaient le commerce par mer ne trouvaient pas cette imposition pénible, mais que c'était une désolation d'entendre les pauvres artisans qui pouvaient à peine se procurer le pain de chaque jour : « J'ai vu souvent, ajoute-t-il, des savetiers lever au ciel leur alène en jurant qu'ils ne possédaient aucune autre chose en ce monde. » Même en tenant compte du penchant de l'auteur à la déclamation, il est certain que la levée de cet impôt donnait lieu aux plus grands abus; pour le payer, les pères étaient parfois obligés de vendre leurs fils comme esclaves et de prostituer

1. Levasseur, *hist. des classes ouvrières*; I, p. 78.

leurs femmes et leurs filles, placés qu'ils étaient dans l'horrible nécessité de se procurer par tous les moyens possibles la somme demandée par les exacteurs, ou de se voir, eux et leur famille exposés à la prison, aux verges et aux plus cruels supplices. Les historiens nous disent qu'à l'époque de la levée du chrysargire, toutes les villes retentissaient de plaintes et de gémissements (1).

Ces rigueurs affreuses et moins rares malheureusement qu'on voudrait le supposer, furent quelque peu tempérées par une loi de Valentinien II, qui déclara exempts de l'impôt tous ceux qui n'exerçaient pas à proprement parler un négoce, mais qui seulement achetaient leur vie par le travail de leurs mains (2). Malgré cet adoucissement, l'impôt resta si impopulaire qu'Anastase en 501, l'abolit en Orient en même temps que l'autre chrysargire comme « impôt cruel, mal vu de Dieu et indigne des barbares eux-mêmes (3). » Aussi ne figure-t-il plus dans le Code de Justinien que dans la rubrique du titre 4, livre XII (4). En Occident, il subsista jusqu'aux derniers temps de l'Empire, et dans l'Italie il en est fait plusieurs fois mention sous la domination des Ostrogoths (5).

1. Zozime, II, 446. Libanius *orat. contra Florent.* II, 427. Baudi de Vesme, n° 62. *Dict. des ant.* v° *Chrysargyrum*.

2. C. Th. 10, de *lust. coll.* XIII, 1.

3. Evag. *hist. eccles.*, III, 339-41.

4. « *De naviculariis... et de ollenda lustralis auri collatione.* »

5. Baudi de Vesme, n° 62.

II

On peut rapprocher des impôts purement professionnels comme le chrysargire, les taxes levées sur certaines catégories de personnes : c'est ainsi que les sénateurs, les curiales, et dans un autre ordre d'idées, les juifs, étaient soumis à des taxes particulières dont il nous faut dire quelques mots pour terminer notre étude des impôts directs et personnels de l'empire, au IV^e siècle.

L'impôt des sénateurs s'appelait *gleba senatoria* ou *illatio glebala* (1), parce qu'il pesait sur leur fortune consistant presque uniquement en propriétés foncières : on lui donnait aussi le nom de *follis* (2); ce mot qui servait à désigner d'abord une livre (3), puis une quantité d'argent déterminée finit à l'époque de Constantin par

1. Cod. Th. 10 de *senator*. VI, 2 et 74 de *decur*. XII, 1.

2. Cod. th. 4, de *indit.debit*. XI, 28. Les rubriques des titres VI, 2; Cod. Th. et XII, 2. Code Just. montrent l'équivalence de ces dénominations. Zozime II, 38 « *habebat autem descripta viro- rum clarissimorum nomina quibus et tributum imposuit quod ipse « follem » nuncupavit.* » Otto Karlowa (Humbert I 892), et de Broglie II, 242.

3. Dig. 82 de condition. Dupuy, dissertation sur la monnaie romaine (*Mém. de l'Acad. de insc. et bell. lett.* t. XXVIII, p. 721), et Saumaise (notes sur Spartien, in *Adriano* et sur Lampride, in *Heliogabalo*) cités par Serrigny I, p. 53 note 1 Cf. Mommsen; *Hist. de la monnaie romaine*, III, 162.

désigner l'once de cuivre, l'ancien sesterce (1), et on en étendit le sens à l'impôt qui fut établi par Constantin sur les sénateurs et qui s'acquittait en *folles* ce qui lui valut les critiques de Zozime. A la différence des autres contributions foncières, cet impôt n'était point payé en proportion exacte du nombre d'arpents ; l'échelle pour la fixation de cette taxe n'avait que trois degrés ; les plus riches sénateurs payaient huit *folles*, les sénateurs de moindre opulence, quatre, les moins riches, deux (2) ; ceux dont la fortune était très petite étaient soumis à une taxe plus douce que l'on appelait *septem solidorum* (3), et à laquelle ils ne pouvaient se soustraire qu'en renonçant à la dignité sénatoriale.

Les fils et les filles de sénateurs étaient pareillement pris en considération pour la fixation de l'impôt (4). En outre, la loi assimilait aux sénateurs proprement dits, toutes les personnes de dignité sénatoriale, c'est-à-

1. Zozim II, 32, Symm. *epist.* IV, 61, Cod. Th. 2, 4, 12, *de senator*, VI, 2 ; 21 *de prætor*, VI, 4 ; *lex unic de proxim.* VI, 26.

2. C. Th. 15, 10 et 18 *de senat.* VI, 2 et *de proxim.* VI, 28.

3. D'après Dureau de la Malle le *solidus* romain aurait valu 15 fr. 10, ce qui donne pour la taxe des sept sous 105 fr. 70, (*Econ. pol. des Rom.*, I, p. 445). M. Bouchard accepte ce chiffre (p. 359). M. Baudi de Vesme estime les sept sous à 99 fr. 40 et donne pour les trois classes de *folles* les chiffres de 8.179 fr., 4.089 fr. 50, et 2.044.75. Gibbon calculant le *folles* à 25 argenter ou 97 fr. 50 de notre monnaie donne les chiffres de 780 et 195 fr.

4. Cod. Théod. 1, *de senat.*, VI, 2 et 17 *de prætoribus*, VI, 4. Baudi de Vesme, n° 52.

dire les sénateurs honoraires qui résidaient dans les provinces, et tous ceux qui portaient le titre de *clarissimus* par droit de naissance ou par une magnificence parfois intéressée de l'empereur ; des historiens modernes nous ont dépeint « les princes, pour accroître en conséquence le produit de l'impôt, poursuivant de leurs prétendus honneurs les personnages éminents qui tâchaient vainement de s'y dérober (1). » D'ailleurs nous ne pensons pas que l'impôt ait pesé sur les curiales de quelques grandes villes comme Alexandrie (2) ; en principe la *gleba senatoria* ne pesait pas sur les curiales (3), et quant aux noms de « sénateurs » que l'on décernait souvent par honneur non-seulement aux curiales des grandes villes de l'empire, mais encore à ceux de toutes les villes (4), ce n'était qu'un titre honorifique insuffisant pour assimiler sous le rapport fiscal les curiales aux sénateurs ; la *gleba senatoria* ne pesait que sur les vrais sénateurs officiels,

1. Bouchard, p. 348, d'après Zozime.

2. La thèse contraire a été soutenue par M. Serrigny, I. n° 46. Mais l'argument d'analogie qu'il tire de l'imitation de Paris par l'agglomération lyonnaise nous semble peu suffisante.

3. « *Senatoriæ functionis curiæque sit nulla conjunctio.* » Cod. Th. 2, de *prædiis Senator* et Godefroy *ad hanc legem* : « *Breviter, possessiones curialium et senatorum nil commune prorsus habebant, neque exactione, neque causa.* »

4. « *Ad senatores civitatis Alexandrinæ.* » Cod. Théod., 19, de *petition.* Rescript. de Vespasien : « *Magistratibus et senatoribus Vatinianorum* (Orelli Inscript. v° *Senatus et Senator*), 189. Cod. Théod. de *decurion.* ; Nov. 38, pr.

ceux de Rome, et plus tard ceux de Constantinople (1).

Pour déterminer le nombre de *folles* qu'il devait payer, chaque sénateur était tenu de déclarer ses propriétés au sénat, sous peine de confiscation de la propriété non déclarée (2) ; les agents du fisc vérifiaient les déclarations, et fixaient l'impôt à raison de chaque immeuble sénatorial (3) ; ces déclarations étaient inscrites sur les registres tenus à Rome par le Maître du cens, et d'après ces listes, le Préfet de la ville dressait et envoyait tous les trois mois aux bureaux des Largesses sacrées, l'état des sénateurs nouvellement nommés, décadés ou déchus avec l'indication de leur richesse ; l'empereur pouvait ainsi se tenir au courant des augmentations ou des diminutions dans le rendement de l'impôt (4). Les sénateurs avaient dans chaque province des défenseurs spéciaux pour la sauvegarde de leurs intérêts (5) ; la contribution de chacun était fixée par l'application au

1. Cod. Just., 6, *de sacros. eccles.*, I, 2 ; 5, *de oper. publ.*, VIII, 11 ; 1, *de privil. urb. Constant.*, XI, 21. Nous ne parlons pas d'un ancien système (Raynouard, *Hist. du droit municipal*, I, p. 81 et 85), aujourd'hui abandonné, suivant lequel chaque cité aurait eu à la fois des curiales et des sénateurs, ceux-ci formant une sorte de curie supérieure.

2. Cod. Théod., 2 et 8, *de Senator*, VI, 2.

3. Cod. Théod., 1, *de decur. et silent.*, VI, 23 ; 1, 7, et 13, XIII, 3 ; 21, *de senat.*, VI, 2, 12, *de proxim.*, VI, 26.

4. Symm, épist, X, 66, 67. Bouchard, ouv. cité, p. 350-351.

5. Cod. Th., 6, et 3, *de senator*, VI, 2. Willems. p. 615.

chiffre de fortune constatée, du taux correspondant dans le tarif de l'*illatio glebalis* ; c'étaient les *censuales* qui établissaient les cotes, et à Rome procédaient au recouvrement ; dans les provinces, la perception de l'impôt était confiée à certains appariteurs du gouvernement ou aux curiales à raison de la surcharge d'affaires des *censuales* (1) ; le paiement devait être effectué au lieu de la résidence du sénateur, et non au lieu de la situation des biens (2). Arcadius remplaça les curiales par des agents du gouvernement, mais la réforme ne fut pas heureuse, la moitié seulement de l'impôt rentrait au trésor, aussi Arcadius lui-même rendit-il aux curiales leurs anciennes attributions fiscales (3). Notons enfin la défense qui était faite aux sénateurs, pour éviter les fraudes, d'aliéner leurs biens à moins de prouver au gouverneur un juste motif d'aliénation (4).

Quelques sénateurs étaient exempts de l'*illatio glebalis* ; c'étaient ceux qui parvenaient à certaines hautes dignités, ceux qui étaient entrés au sénat après avoir fourni tout le cours des fonctions municipales, ou après avoir enseigné les arts libéraux, et ceux qui avaient pris en

1. Cod. Th. 11, 12, 15, *de senat.*, VI, 2 ; 2-4, *de pr. sen.* VI, 3.

2. Godefroy, *ad.* 5, 6, 9, Cod. Th., VI, 2.

3. Bouchard, *ouv. cité*, p. 351.

4. « *Senator patrimonium proprium in quemcumque qualibet ratione transtulerit, imminutio designationis tempora probata non valeat*, » 7, *de senat.*, VI, 2, Cf. Baudi de Vesme, n° 52.

emphytéose les *fundi rei privatae* ; en outre, ceux qu'on nommait sénateurs au sortir de la dignité du *proximatus* ne payaient que la contribution des *septem solidi* (1) ; enfin, les terres stériles n'étaient pas comprises dans le patrimoine des sénateurs pour la fixation de l'impôt. Ces exemptions ou réductions étaient d'ailleurs strictes, et l'empereur lui-même, en sa qualité de prince du sénat, payait à l'*ærarium* la contribution qu'il devait. L'*illatio glebalis* fut abolie en Italie par Honorius et en Orient par Marcien ; il semble que l'impôt a subsisté dans les Gaules jusqu'aux derniers temps de l'empire ; en tous cas les lois du Code théodosien qui s'y rapportaient ne se retrouvent plus dans le Code de Justinien (2).

L'*illatio glebalis* et les *septem solidi* n'étaient pas les seuls impôts que dussent acquitter les sénateurs ; ils étaient encore soumis à l'impôt des offrandes, au présent des chevaux, aux étrennes et à l'impôt des recrues. L'impôt des offrandes, que les textes nomment *aurum oblatitium* (3) était une transformation de l'ancien *aurum coronarium*, jadis commun aux sénateurs et aux curiales et resté plus tard propre à ces derniers ; au lieu d'être annuel comme la *gleba senatoria* et la

1. C. th. de *decur. silent.* VI, 23, 7 et 8 de *proxim.* VI, 26. Naudet, 3^e partie, chap. VI.

2. Cod. th. II, de *senator*, VI, 2. Baudi de Vesme, n^o 54.

3. Cod. Th. 5, 9, 14, de *senator*. VI, 2.

votorum oblatio (1), il était dû à chaque lustre à partir de l'avènement du prince époque de sa première perception ; c'était primitivement un don gratuit, mais il était devenu bientôt obligatoire (2). Le sénat fixait lui-même la somme à offrir ; quand survenait un des événements qui motivaient l'*aurum oblatitium*, le Préfet de la ville convoquait les sénateurs demeurant soit à Rome soit dans les environs, afin de délibérer sur le taux de l'offrande ; en une occasion Symmaque nous apprend qu'on offrit à Théodose seize cents livres d'or un peu plus que les sommes offertes précédemment (3). Le chiffre arrêté, tous les sénateurs, même ceux qui n'avaient pas assisté à la séance devaient contribuer au paiement ; probablement ils se répartissaient la contribution suivant la proportion pour laquelle ils étaient taxés à l'*illatio glebalis* ; en tous cas l'établissement des rôles avait lieu de la même façon, ainsi que la perception de l'impôt qui fût confiée, d'abord aux *censuales* pour les sénateurs do-

1. Godefroi (*ad leg.* 2, Cod. Th. VI, 2) a réfuté sur ce point Cujas (*ad leg.* 2, Cod. Jus. de *prætor.*) qui niait la distinction de la *gleba senatoria* et de l'*aurum oblatitium*. Cf. Dictionn. Daremberg et Saglio, v^o *aurum oblatitium* (G. Humbert). Willems, p. 618, note 9. Bouchard, p. 351.

2. Cod. Th. 5, 11, 14, 15, 20 de *senator*. VI, 2, Godef. *ad leg.* 5, *hoc tit.* ; Symm. *epist.* II, 57 et X 26 et 36.

3. « *Mille sexcentos decennialibus imperii tui fastis devotus ordo promisit.* » Symm. *epist.* X 33 et 50. On évalue cette somme à 1.645.640 fr. de notre monnaie.

miciliés en provinces, puis aux magistrats ordinaires (1).

Un autre impôt qui pesait plus lourdement sur les sénateurs que sur les autres citoyens justement à cause de leurs propriétés foncières, était l'impôt du service militaire, *aurum tironicum*. Le recrutement n'était pas alors une dette personnelle incombant à tout citoyen mâle, c'était en principe (2), une charge réelle proportionnée à la fortune et dont on pouvait se racheter. Parmi les citoyens riches qui devaient fournir le plus grand nombre d'enrolés, nous trouvons les prêtres des dieux, les employés des juges ou gouverneurs, les curiales, les principaux, les honorés et les sénateurs (3); nous n'avons pas de renseignements sur la proportion qui existait entre le nombre de *capita* fonciers et le nombre de *tirones*.

La *votorum oblatio* était, comme nous le disions, un impôt distinct de l'*aurum oblatitium*; on lui donnait aussi le nom de *strenuæ* à cause du labeur que les printes déployaient dans le gouvernement de l'empire (4); l'époque du paiement était le premier jour de l'an, et nous en avons fait et conservé le mot d'étrennes. L'origine de cet

1. Cod. th. 11 et 15, *de senator*. VI, 2.

2. Cod. Th. 7, 13, 14 *de tironibus*. Nous disons en principe, car pour les fils de vétérans, le service militaire était un service personnel (Cod. th. 6 et 10 *de filiis milit. appar.*, 2 *de veter.*). On peut même trouver dans une constitution de ce code (17 *de tiron.*) le principe de la levée en masse en cas de danger public.

3. Cod. Th. 7, 13-15, 18, 20 *de tir.* Veget. *de re milit.* II, 5.

4. Symm. *epist.* X, 28.

impôt remonte à Auguste ; on introduisit sous ce prince l'usage pour tout le monde au commencement de l'année ; de jeter une pièce de monnaie dans le réservoir de Curtius au milieu du Forum en faisant des vœux pour le salut de la république, le produit était offert au prince. Tibère supprima cette coutume, Caligula la rétablit, Claude l'abolit encore ; dans la suite on la reprit d'une façon définitive (1), mais elle devint propre aux sénateurs. Il résulte d'une lettre de Symmaque à l'empereur Arcadius que les *strenuæ* consistaient à cette époque dans l'offrande, au 1^{er} janvier, d'une coupe avec cinq pièces d'or de la part de chaque sénateur (2) ; en 395 Arcadius décida que cette offrande ne serait plus payée en espèces, mais en lingots d'or pur (3). Le mode de perception était toujours le même ; le Préfet de la ville recueillait l'offrande et la remettait au prince avec une lettre qu'il lui adressait au nom du sénat. Par un privilège, les anciens *officiales palatini* devenus sénateurs étaient dispensés de la *votorum oblatio* comme ils l'étaient de l'*aurum oblatitium* (4).

En outre, et pour terminer cette longue liste d'impôts,

1. Suet Aug. 57, Tibère 34, Calig. 42. Dion Cassius 57, 8 ; 59, 24 ; 60, 6. Naudet *Des changements*, etc., 1^{re} partie, ch. I.

2. « *Merito vobis solennes pateras cum quinis solidis... offerimus.* » apud Godef. ad 4 Cod. Th. VII, 24. On évalue ces cinq pièces d'or à 75 fr. 50 de notre monnaie.

3. Cod. Th. 1, VII, 24 Bouchard ouv. cité p. 353.

4. Cod. Th. 1, VII, 24 Symm. X, 35, Willems p. 615.

chaque clarissime était sous le coup de magistratures onéreuses. Les fonctions publiques étaient devenues une source de revenus pour le fisc ; à l'époque de Constantin notamment, tous ceux qui obtenaient une dignité civile devaient en payer le prix, à moins d'en être dispensés par un privilège singulier de l'empereur (1). Sous le règne de Justinien, les gouverneurs de diocèse et de province devaient verser, suivant la tradition, une somme proportionnelle à l'importance de leur gouvernement ; le comte d'Orient était taxé à 196 sous d'or, le proconsul d'Asie à 196, les autres comtes ou *nœsides* à 76, les défenseurs des cités à 3 ou 4 sous. La plus onéreuse de ces charges était la préture (2) ; tous les sénateurs pouvaient y être appelés, sauf ceux qui avaient exercé de hautes fonctions dans les villes impériales, qui avaient obtenu un diplôme de consulaire ou d'ancien préfet du prétoire, ou qui étaient parvenus au rang de sénateurs par leur service dans le palais ou les années. Les préteurs étaient choisis dans le Sénat et par le Sénat (3), leurs fonctions avaient été à peu près réduites à l'obligation de donner des jeux pour l'amusement du peuple, d'où leur nom d' *editores munerum lusivedo-*

1. Lamp. *Heliogab.* Zozim. II, 38. Baudi de Vesm n° 44.

2. Cod. Th. *de prætor*, VI, 4. Ammien Marcellin XXVIII, 3 Symmar. *épist.* IV, 60. Otto Karlowa (trad. Humbert I. 891) et Humbert I 448 note 84. 4 ; de Broglie II, 245.

3. Cod. Th. 13 de proxim. VI, 26, *lex. ult. de decur. et silent.* ; 8 et suiv. de *prætor* VI, 4 God. *ad hanc legem* Naudet, ouv. cité, et Bouchard p. 35.

rum » (1). Une fois nommés, ils étaient obligés, s'ils demeuraient hors de Rome, d'y venir pour la célébration des jeux ; s'ils ne pouvaient s'y rendre avant le commencement des jeux, le fisc avançait la somme nécessaire, et le préteur la remboursait à son arrivée. Si pour cause de négligence ou d'absence, ils manquaient de faire célébrer les jeux aux époques fixées, ils étaient punis ; les jeux étaient donnés à leurs frais, et ils supportaient, outre la dépense, une amende égale à la moitié des frais qu'ils avaient cherché à éluder ; de plus, si la somme était affectée à la construction d'un monument public, le monument ne portait pas leur nom (2), enfin ils étaient condamnés à livrer à la ville de Rome une quantité de blé qui pouvait s'élever jusqu'à 50.000 boisseaux (3). En cas de maladie, il leur fallait envoyer l'argent nécessaire pour solder la dépense, et au cas de mort, c'étaient les héritiers qui devaient supporter les frais de cette préture de Caron, comme on l'appelait (4). Constantin voulut augmenter ces bénéfices ; il ne se borna pas à imposer la préture aux sénateurs de Rome et de Constantinople, mais il y appela tous les hommes d'un rang élevé qui habitaient les pro-

1. Cod. Th. 4-7, 13-15, 18-22, 29-32 *de prætor* VI, 4. Ils devaient également fournir une certaine somme pour les travaux publics

2. Cod. Th. 6, 13 et 20 *de prætor*. VI 4. Godef. *ad hanc leg.* 13.

3. Cod. Th., 1, 7, *de prætor*. Cela représentait d'après le prix indiqué par Suidas une somme de 75,500 f. (Naudet, ouv. cité).

4. Cod. Th. 13, 17 *de prætor*. VI, 4. Godefroy a lu le premier *charonariam* au lieu de *carbonariam præturam*. Serrigny I n° 43.

vinces, et leur extorqua, sous ce prétexte de fortes sommes d'argent : « à l'arrivée des officiers chargés de la perception, dit Zozime, on voyait les clarissimes fuir de de leurs villes dans des pays éloignés, craignant d'être ruinés par une dignité si funeste. » Constance régla les dépenses de chaque préture; pour la flavienne 25.000 *folles* et 50 livres d'argent, pour la Constantinienne 20.000 et 40 liv. d'argent; pour la triomphale 15.000 *folles* et 30 liv. d'argent. Le même prince en 361, quand il y eut cinq préteurs, voulut que le premier donnât 1000 liv. d'argent, et la troisième 500 pour les bâtiments de Constantinople, et que le soin des jeux publics restât aux autres. Enfin Théodose taxa les huit préteurs qui existaient sous son règne en les unissant deux par deux pour supporter les charges qui leur étaient attribuées : la constantinienne et la constantienne 1000 liv. d'argent, la théodosienne et l'arcadienne autant, la triomphale et l'augustale 450, la romaine et la *laureata* 250 (1). D'ailleurs les préteurs n'étaient pas les seuls tenus à donner des jeux publics; les duumvirs supportaient dans les provinces les charges des préteurs dans les deux capitales; en sus des frais des jeux, ils devaient, à Carthage, distribuer

1. Bouchard ouv. cit p. 358-360. Peu après l'impôt fut établi par Honorius et Tréadius. (Naudet 1^{re} partie, chap. VI, 1). M. Bouchard évalue les taxes fixées par Théodose à 72,443 f. 70, 32 598 f. et 18 110, celles fixées par Constance à 18622 f, 14900 et 15.000 et 11.1735 f.

du blé ; à Antioche, leurs frais s'élevaient à six cents sous d'or ; les prêtres étaient aussitôt tenus de payer les frais des spectacles donnés à l'occasion de certaines fêtes religieuses ; enfin les questeurs étaient soumis à la même obligation onéreuse, mais parfois ils recevaient un subside impérial qui les aidait à supporter la dépense ?

Il nous faut enfin mentionner pour avoir une idée complète des impôts qui pesaient sur tous ceux qui étaient promus à quelque haute fonction publique l'offrande des chevaux, *equorum oblatio* ; ces chevaux étaient destinés à l'armée ; leur nombre variait suivant l'importance de l'emploi obtenu. Ainsi les comtes honoraires devaient offrir cinq chevaux (1) tous les cinq ans, et les gouverneurs honoraires deux par même époque. On dispensait de cet impôt les décurions qui après avoir rempli toute la série des charges municipales étaient promus à quelque dignité seulement honorifique et les *memoriales* et *palatini* promus à un emploi supérieur. Cet impôt était distinct de la *collatio equorum* qui était une partie de l'*annona* imposée à certaines contrées (2). L'*oblatio equorum* comme d'ailleurs la *collatio* était perçue en vertu des rôles dressés par les *tabularii* du gouverneur d'après les états

1 Cod. Theod. 1, 17, 21, *de prætor.* VI, 4 Godef. *ad has leg.* Cod. Just. 2 *de off. prætor.* I. 39 Sym épist. X, 66. Wilhelms p. 589.

2. Cod. Th. *lex unic. de oblat. equor.* VII, 23, Serrigny I, n. 422, Bouchard, p. 313, G. Humbert I p. 377 et 504 note 266.

3. C. Th. 3 *de equor. col.* XI, 17. M. Serrigny II, n° 422, semble confondre les deux *equorum collatio* et *oblatio*.

des concessions des dignités ou des avis des bureaux du *Laterculum*, par les receveurs spéciaux, après examen par les *stratores* ou écuyers (1). Dans certaines province la prestation des recrues et des chevaux pouvait être convertie en argent d'après un certain tarif, et après estimation faite par les agents de remplacement (*capitularii* ou *temonarii*) (2). Dans ce cas, le contribuable se libérait entre les mains d'un *susceptor* particulier, plus une sportule aux écuyers et deux aux comtes de l'écurie; Honorius leur en supprima une (3).

III

Les curiales étaient aussi assujettis à une taxe particulière *aurum coronarium*. Primitivement c'était un don spontané d'un peuple allié ou vaincu à un général romain; déjà du temps de la république, on réclamait aux villes italiennes, lors de chaque triomphe, des couronnes d'or; ainsi firent Marius et Lucius Antoine. Aux mains des anciens gouverneurs de provinces l'or coronaire devint un instrument d'exaction, César se fit aussi décerner des couronnes d'or, c'était un moyen de dégui-

1. Godef. ad 1 *de Strator*. VII 31 et de *oblat. equor.* VII, 23 Baudi de Vesme n° 58, Bouchard p. 355.

2. Cod. Th. 7,13 14,20 de *oblat. equor.* VII 23 *nov. valent.* tit VI Serrigny n° 403, 422.

3. C. Th. 29 de *annonis* XI, 1; Godef. ad *leges* 2 et 3 de *eq. coll.* XI, 17, Willems p. 638 note 7 et Bouchard p. 314.

ser l'impôt (1). Les villes d'Italie décernèrent à Auguste des couronnes d'or l'an 29 de l'ère chrétienne, et il leur fit remise à ce titre de 35,000 livres d'or, mais il reçut l'*aurum coronarium* des provinces (2). Dès lors ce fut une des ressources extraordinaires du fisc des princes. Quelques-uns Hadrien, Antonin, Alexandre Sévère, en firent remise totale à Rome et à l'Italie, et le modérèrent pour les provinces. Mais leur exemple ne fut pas toujours suivi (3); comme il était devenu d'usage de l'exiger à l'occasion de tout événement heureux, tel qu'un avènement d'empereur ou victoire, Caracalla imagina des triomphes sur les Germains pour se faire décerner des couronnes d'or, et il exigea leur paiement en lingots ou en deniers (4). Godefrois dans ses *Paratitla* sur le code théodosien a rassemblé de nombreux exemples pour l'époque postérieure; elles étaient décernées par les sujets *rebus prospere gestis*, ou *indulgentiarum lætitia*, ou *amore proprio*, donc comme *munus*, *oblatio* ou *collatio*. Le plus souvent c'était un impôt forcé, et il paraît que sous Constantin et Constance l'or coronaire

1. Dion Cassius 42,50; 48, 4; 51, 21.

2. *Res gestæ divini Augusti* (monument d'Ancyre col. 26 et suiv.)

3. Partian *Hadrianus*, 6. Capitolin *Anton. pius* 4. Lamprid. *Alex. Sev.* 32. Vopiscus *Probus* 15. Tertullien mentionne aussi les *coronæ provinciales* (de coron. 13) cf. Pline littérat. XXIII, 316,54.

4. Dion Cassius 48,9 b. Humert v° *aurum coronarium* (Dict. Darernberg et Saglio).

pouvait être imposé dans toute nécessité pressante. Julien rétablit le caractère de cette prestation en déclarant que c'était un don volontaire qui ne pouvait être exigé (1), et réduisit l'importance des présents en défendant d'offrir des couronnes d'un poids supérieur à soixante dix statères. L'*aurum coronarium* se transforma vers la fin du iv^e siècle en une contribution spéciale sur les curiales des villes municipales et exigée dans les cas consacrés par la tradition ; elle fit donc pendant à la *glebalis illatio* des sénateurs (2). Cet *aurum coronarium* était porté au prince par des députations de décurions choisis par la curie et voyageant à ses frais (3) ; c'était la curie qui fixait le chiffre de l'impôt, le répartissait entre les curiales, proportionnellement à la fortune d'un chacun (les *navicularii* et les professeurs d'arts libéraux en étaient exempts), le percevait et le faisait porter à l'empereur par ses délégués. On sait dans quel triste état étaient tombés les curiales, et comment leur ordre avait à peu près disparu au v^e siècle, tandis que l'ordre sénatorial restait riche et florissant ; la crise religieuse de l'empire, en éloignant les

1. M. Serrigny II, n° 900 pense que Julien se contenta seulement de refuser à d'autres que lui le droit d'imposer l'or coronaire et lui conserva son caractère obligatoire. C. Th. 1 de *aur. coron.* XII, 13.

1. Bouchard, p. 356 Cod. Th. 2 et 3 de *aur. cor.* XII, 13, Cod. Inst. X 14.

3. Cod. Th. de *legat.* XII, 12 Cod just. X, 63 Dig. 18, 12 de *muner.* I, 4 ; 2, 2 de *legat.* I, 3, Serrigny, n° 270.

chrétiens de la curie, avait commencé cette décadence, mais sa cause principale était l'accablante responsabilité que le fisc faisait peser sur les curiales en exigeant directement d'eux non seulement l'or coronaire mais encore tous les *munera municipalia*; toutes les diminutions de richesse, les moins values d'impôts retombaient sur eux seuls et les entraînaient à la ruine (1).

IV

Il ne faut pas confondre l'or coronaire dont nous venons de parler avec un autre *aurum coronarium* désignant le tribut annuel que le patriarche des Juifs percevait sur tous ses fidèles dispersés dans les diverses parties de l'Empire. Avant la ruine de Jérusalem, les Juifs envoyaient chaque année, au Temple, de toutes les provinces où ils étaient établis, la didrachme pour les besoins de la religion et les dépenses des sacrifices. Cet impôt demandé le 1^{er} février par une proclamation publique devait être payé, avant le mois de mai, sous la forme d'un sicle d'argent et plus tard d'un darchoni d'or. Après la chute de Jérusalem on remplaça cette contribution par l'*aurum coronarium*; il était recouvré par les chefs des synagogues et remis à des agents du patriarche (*apostoli*) qui venaient le chercher dans chaque synagogue. Après

4. Fustel de Coulanges *Inst. pol*; I, 155 et suiv.

la suppression du patriarcat, les primats des juifs voulurent recueillir cette redevance dans la Palestine et les autres provinces qui reconnaissaient leur autorité religieuse; mais Théodose le jeune leur fit verser au fi c tout ce qu'ils avaient perçu, et décida qu'à l'avenir, le tribut annuel (*anniversarius canon*) serait exigé de toutes les synagogues sous la responsabilité des primats dans la même forme et pour le même chiffre que jadis; seulement les *apostoli* étaient remplacés par les Palatins des largesses sacrées, et le produit de l'impôt au lieu d'être remis au patriarche était versé au comte des largesses (1).

V

Enfin certaines corporations étaient soumises à des impôts spéciaux. *Les navicularii*, bateliers chargés de l'approvisionnement de Rome, qui jouissaient nous l'avons vu, de certaines exemptions étaient, par contre, soumis à d'autres obligations; ils devaient fournir les navires et les matelots nécessaires pour leurs transports qu'ils exécutaient sous leur responsabilité; à cet effet, ils s'imposaient une contribution assise sur leurs biens et qui suivait ces biens quand ils passaient aux mains d'étrangers à la corporation; la taxe était, comme de juste, en rapport avec la va-

1. Cod. Th. 14, 29 XVI, 8, Godef. *ad has leges*, Bouchard, p. 363-364.

leur de ces biens (1). Les boulangers (*pistores*) de Rome et Constantinople étaient tenus de moudre le blé, pétrir et cuire le pain destiné aux distributions publiques. Les charcutiers (*suarii et pecuarii*) percevaient et distribuaient la viande de porc livrée pour le même objet. Les chauxfourniers (*calcis coctores*) devaient cuire et transporter une certaine quantité de chaux dans les deux villes impériales. Enfin, les armuriers, les tisserands devaient, travailler dans les arsenaux et manufactures de l'état, les *officiales et cohortales* servaient dans les bureaux de magistrats, et les fils de vétérans étaient assujettis au service militaire.

1. God. *ad leg.* 24, XIII, 5, 7, XIII, 6. Bouchard p. 364.

DROIT FRANÇAIS

DES PATENTES

I. — THÉORIE DE L'IMPOT DES PATENTES

« L'une des plus grandes difficultés qui se présentent dans l'établissement d'un bon système d'impôts, c'est la taxation des bénéfices industriels, commerciaux, et de ceux des professions libérales. La recherche de la complète justice en cette matière ressemble au problème de la quadrature du cercle (1). » Nous ne pouvons, en commençant cette étude, nous mieux abriter que derrière l'autorité de M. Paul Leroy-Beaulieu. Cette appréciation expliquera et excusera les détails, les minuties, les longueurs de la loi et par suite de notre travail. « Le sujet des taxes sur l'industrie, dit de son côté M. de Parieu,

1. P. Leroy-Beaulieu. *Traité de la science financière*, 1883, tome I, p. 398.

est non seulement celui qu'il est le plus difficile d'exposer avec clarté, mais encore celui dans lequel l'arbitraire législatif et la convention jouent le plus grand rôle... Il est permis de supposer que la législation des taxes sur le commerce et l'industrie est celle pour laquelle le champ de la discussion sera le plus longtemps et le plus souvent ouvert, et dans laquelle chaque nation sera le plus fréquemment tentée de s'écarter de ses propres précédents comme des exemples des autres » (1).

L'impôt des patentes est un de nos quatre grands impôts directs. Nous ne nous étendrons pas longuement sur les lignes générales de notre organisation fiscale. La France, on le sait, est obligée de puiser à plusieurs sources pour faire face à ses charges nombreuses; l'Assemblée constituante a bien pu, dans un moment de confiance, décréter la suppression des aides et des gabelles, et essayer de n'alimenter le trésor public qu'au moyen des contributions directes; il a fallu bientôt reconnaître l'insuffisance d'une pareille base, et en revenir aux impôts de consommation pourtant si décriés; aujourd'hui même, par une réaction remarquable, de très bons esprits voient en eux le principal, peut-être même l'unique moyen de subvenir à toutes les dépenses de l'État (2).

1. Esquiron de Parieu. *Traité des impôts*, 1868, I, p. 354.

2. Nous faisons allusion ici moins aux impôts de consommation sur les denrées de première nécessité ou même de luxe

D'ailleurs la Constituante elle-même, n'avait pas cherché à appliquer rigoureusement le système de l'impôt unique, elle avait cru meilleur pour le public et pour le trésor de multiplier les bases d'impôt. A l'impôt foncier qui devait être le principal, on ajouta successivement la contribution personnelle, sorte de capitation qu'explique l'idée d'une certaine égalisation des taxes, la contribution mobilière, impôt sur le revenu présumé d'après la valeur locative de l'habitation des contribuables, l'impôt des patentes, autre impôt sur certains revenus présumés d'après la nature de la profession et son lieu d'exercice, et enfin, en frimaire an VII, l'impôt des portes et fenêtres dont on ne s'explique guère la base logique. Cette organisation quelque peu incohérente (1) a subsisté jusqu'à nos jours au moins dans ses lignes principales. Sans parler de la réapparition et de l'accroissement prodigieux des contributions indirectes qui ont fait descendre au second rang de la productivité fiscale les impôts établis par la révolution, de profondes modifications ont achevé

qu'aux taxes sur les consommations vicieuses ; du monopole des tabacs rendent les résultats fiscaux séduisant le projet de M. Alglave sur le monopole de l'alcool.

1. Notre appréciation semblera bien sévère à côté de celle de M. Leroy Beaulieu : « Ce système pouvait passer pour un modèle : nous le regardons encore comme la plus ingénieuse, nous ne disons pas la plus heureuse tentative de ce genre qui ait été faite dans un grand pays. » 4^e ouv. cité. 1879 I. p. 230.

de bouleverser l'œuvre même de nos premières assemblées ; l'impôt foncier n'a pas conservé son importance primitive, tandis que les patentes prenaient un accroissement énorme ; la contribution personnelle n'est plus qu'un impôt secondaire, et la contribution mobilière est bien loin d'avoir l'importance de l'*income tax* en Angleterre, enfin l'impôt des portes et des fenêtres est devenu une annexe tantôt de l'impôt sur les propriétés bâties, tantôt de la contribution mobilière et fait si visiblement double emploi, que tout le monde est d'accord sur sa transformation.

Tout d'abord on doit se demander, au sujet de l'impôt des patentes, si c'est un impôt juste, et jusqu'à quel point il l'est. Cette question est trop obscure pour recevoir une réponse simple et nette. L'Assemblée constituante avait d'abord regardé les patentes comme un impôt léger mais véritable, rendu nécessaire par les difficultés croissantes de l'état financier : plus tard elle fut heureuse, au moment de l'abolition des jurandes et maîtrises, de le présenter comme une sorte de rançon que le fisc réclamait des commerçants et industriels quand la loi les affranchissait de charges gênantes. Cela, il est vrai, a bien changé depuis lors, et si l'on pouvait voir sans trop de difficulté, une simple taxe de police dans un impôt dont le produit restait au dessous de 20 millions, il faut bien regarder comme un véritable impôt de premier ordre la contribution qui a rapporté 94 millions en principal il y a dix ans, et qui rapporte encore 77, 995. 546. Or un

pareil impôt n'est pas à l'abri de toute critique (1).

« Sans doute, dit M. Dufour, le travail est protégé par l'état, et le prélèvement qu'ont à supporter ses produits peut être envisagé comme le juste prix de la protection qu'il reçoit. Mais le travail ne tient-il pas d'assez près aux éléments de moralité, d'ordre et de prospérité pour que la société ait le plus grand intérêt à le voir s'étendre et se développer ? L'état n'est-il pas assez récompensé des soins qu'il lui donne par l'heureuse influence qu'il exerce dans son sein ? Est-il bien vrai de dire d'ailleurs que l'industrie soit de la même manière que les propriétés foncières et mobilières un élément de la fortune privée ? Que les biens meubles et immeubles soient imposés, rien de plus juste, c'est la richesse acquise réalisée qui supporte un prélèvement. Mais le travail, ce n'est qu'un

1. En l'an VII, l'impôt des patentes ne rapportait que 19 millions, en 1813 son produit n'atteignit pas 17 millions. La période d'accroissement commence en 1827 ; l'impôt produit 27 millions en 1829, dépasse 47 millions en 1844, atteint 61 millions en 1865, 89 en 1866. Voici le tableau du produit des patentes en 1886. Le tableau A avec 1.402.408 droits fixes équivalant à peu près à autant de contribuables a produit 24. 385. 211 f. pour le droit fixe 26.630.452 pour le droit proportionnel, en tout 51.015.663. Le tableau B, avec 16.570 droits fixe a produit 3.359 841 et 3.843.117 en tout 7.202.958. Le tableau C avec 194.699 a produit 8.788.215 et 8.214.370 en tout 1.7002,585. Le tableau D avec 50.871 contribuables a produit 2774.279. Le droit proportionnel a produit 323.463 f. de plus qu'en 1885 et l droit fixe 206,431 en moins ce qui fait une plus value de 117.032. (*Bull. de stat. et de législ. comp*, 1887.1.491

instrument de fortune, et frapper sur lui, n'est ce pas le rendre plus difficile et moins fructueux, n'est-ce pas couper une branche de l'arbre au lieu de prendre simplement une part de ses fruits (1). »

Ce qui complique la difficulté au point de vue de la taxation des bénéfices du commerce et de l'industrie, c'est la diversité de ces bénéfices. A côté du gain proprement dit qui le plus souvent est la rémunération du travail, qui se forme avec des chances diverses, comporte beaucoup d'aléa et pour ces motifs, pourrait être exonéré ou tout au moins très modérément taxé, il y a l'intérêt des capitaux engagés dans le commerce et l'industrie sur lesquels il est juste de faire porter l'impôt. Or comme il est difficile sans une recherche inquisitoriale, de distinguer ces deux sortes de valeurs, on est ramené au système actuel qui consiste à taxer les bénéfices présumés d'après certains signes en se résignant à atteindre à la fois les intérêts des capitaux et les bénéfices; c'est toutefois un nouveau motif pour les taxer modérément (2).

Cependant l'impôt des patentes quoique son principe même ne soit pas à l'abri de la critique, et malgré sa lourdeur réelle est un de ceux qui excitent le moins le mécontentement, soit que le mode de taxation en déguise un peu la gravité aux yeux du public, soit qu'il s'adresse à la partie relativement la plus riche du pays. D'ailleurs,

1. Gabriel Dufour *Traité général de droit administratif appliqué*, Paris, 1868, tome IV p. 261.

2. Edouard Vigues *traité des impôts en France*, 1880, II, p. 62.

presque tous les états ont imposé une taxe spéciale sur les bénéfices dont nous parlons ; tantôt, on a adopté un impôt spécial comme le nôtre, tantôt dans les pays qui ont un impôt général sur le revenu, comme en Angleterre et en Italie, on a créé pour eux une catégorie particulière.

On peut expliquer la bénignité du sentiment public en France à l'égard de cet impôt, croyons-nous, par ce double fait que chaque taxe est en général assez légère et que l'impôt lui-même n'atteint pas toujours une des sources vives de la production économique du pays. Les patentes des personnes de professions libérales sont vite réparties et absorbées par leurs clientèles, c'est-à-dire par les riches en tenant compte du rôle que joue l'assistance judiciaire ou publique dans nos sociétés, et quant aux commerçants proprement dits, les services qu'ils rendent au public sont en telle disproportion avec leur nombre et leurs gains dans un pays comme le nôtre, que le public est peu sensible à l'atténuation de leurs bénéfices, et que beaucoup d'économistes verraient sans déplaisir s'éclaircir leurs rangs ; peut-être même certains verraient-ils dans l'impôt une arme légitime contre cette classe un peu parasite (1). Ce n'est guère que l'industriel pour qui l'impôt des patentes peut être dangereux et regrettable, en le mettant, quand il est trop lourd, dans l'impossibilité de lutter contre la concurrence, sur-

1. P. Leroy-Beaulieu. *Répartition et richesses*, p. 320.

tout étrangère, en gênant par suite son travail de production et en appauvrissant ou tarissant ainsi une des branches de l'activité nationale. Heureusement chez nous, en l'état actuel, les rôles individuels sont assez légers et perçus avec assez de ménagement pour qu'ils ne paralysent pas le développement du travail et pour que le contribuable puisse sans trop s'en plaindre, le prélever sur ses bénéfices ou le rejeter sur sa clientèle.

Etant donnée la spécialité, presque partout admise, de la taxation des bénéfices en question, chaque état peut choisir entre deux procédés l'estimation directe par l'Etat ou la déclaration du contribuable. Ce dernier procédé, de beaucoup le plus doux et le plus modéré pour le public a été adopté par un grand nombre de législations; malheureusement il a de très grands inconvénients qui l'on fait rejeter par quelques pays, notamment par la France. Il favorise avant tout la fraude d'une façon énorme (1); l'Italie est à ce sujet un exemple concluant; les déclarants y dissimulent « non pas la moitié mais les cinq dixièmes, souvent les neuf dixièmes de leur revenu. » En Angleterre même, le pays de la vieille probité, on pense que 40 0/0 des contribuables fraudent le trésor, et que ces fraudes

1. En outre, si l'impôt industriel est un impôt de répartition, il aboutit le plus souvent à la spoliation des hommes loyaux par les menteurs, Marcanlay dit à ce sujet, que les puritains anglais payaient jadis une forte part des impôts qu'auraient dû en bonne règle supporter leurs voisins.

s'élèvent à 130 0/0 du revenu déclaré (1) ; même dans un pays, que nous ignorons d'ailleurs, où la totalité des contribuables serait d'une exactitude scrupuleuse dans ses déclarations, cette méthode aurait toujours l'inconvénient d'exposer les hommes les plus honnêtes au soupçon de dissimulation, et ce serait un mauvais calcul que d'organiser un contrôle rigoureux pour prévenir ou réparer les déclarations inexactes, car tous les avantages du procédé disparaîtraient, et mieux vaudrait l'application franche du second mode.

Ce second mode est la taxation directe par l'état. L'état peut employer deux moyens pour arriver à son but ; il peut appliquer une taxe arbitraire, et pour la rendre un peu proportionnelle, il sera obligé d'inspecter les livres et les écritures, ou bien il se basera seulement sur des présomptions extérieures. Le premier de ces procédés nous paraît tout à fait inadmissible ; l'état qui voudrait s'immiscer aussi intimement dans la vie même des contribuables se heurterait à une résistance générale que l'on comprendrait bien. Reste donc l'autre procédé, la taxation par présomptions ; ce mode n'est certes pas sans inconvénients, peut-être cependant en a-t-il moins que la déclaration spontanée du contribuable. C'est du moins ce que l'on pourrait conclure de la comparaison à cet égard de la France et de l'Angleterre. Comme on l'a re-

1. Léone Levi, cité par J. Chailley, *L'impôt sur le revenu* p. 160. Sur l'Italie, voir Leroy Beaulieu ouv. cité, I, p. 472.

marqué, jamais nos commerçants n'ont fait pour l'abolition des patentes les démarches des Anglais pour faire rapporter l'income-tax qui ne leur demande que la moitié ou le tiers de notre impôt. On a dit que cette différence venait de ce que « nos voisins ont été gâtés par une prospérité interrompue, et leurs espérances dans l'adoucissement indéterminé des impôts entretenus par toute une série de dégrèvements (tandis que) nous autres français n'avons été habitués au contraire qu'à un surcroît de rigueur (1). » Mais nous pensons que le mode de taxation a plus d'importance à cet égard, et que la déclaration individuelle est beaucoup plus gênante pour le contribuable qu'une taxation sur des présomptions établies qu'il a toujours le droit de discuter.

Nous avons dit que ce mode de taxation n'était pas sans défauts; on est allé plus loin, on a dit qu'il était « par sa nature même défectueux, qu'on pouvait l'améliorer, mais non le rendre parfait (2). » En effet, rien de moins absolument certain que des présomptions, on aura beau les choisir aussi ingénieuses que possible, les varier, les combiner, on n'arrivera jamais au degré de certitude, ou, si l'on préfère, de probabilité qu'aurait donné l'inspection des registres et de la correspondance de chaque contribuable; à ce point de vue, notre procédé, comme d'ailleurs celui des déclarations, est bien inférieur à l'immixtion directe de l'Etat.

1. Leroy-Beaulieu, op. cit. 410.

2. Leroy Beaulieu, I, p. 402 Cp. E. Vignes I, p. 31.

Un autre défaut inhérent lui aussi à l'impôt, mais plus visible encore est l'infinie complication des textes législatifs ; classes et sous-classes, échelles et proportions, tarifs et combinaisons de tarifs, l'ensemble des prescriptions légales est si touffu qu'il est difficile, pour ne pas dire impossible, de donner une idée claire de l'organisation de l'impôt que l'on a qualifié d'« inextricable ». Il faut cependant se résigner à cette complication car on ne pouvait pas sans elle le rendre un peu proportionnel aux facultés des contribuables, c'est-à-dire juste. Non que cet ensemble de lois ne présente des erreurs ou des injustices ; il y en a encore, et il y en aura probablement toujours, mais l'ensemble est relativement satisfaisant, et peut-être vaut-il encore mieux s'y tenir que de courir la chance de rencontrer pire en refondant en entier la matière des patentes sur une base nouvelle, déclarations des contribuables ou toute autre. Nous retrouverons au fur et à mesure de notre étude les principales de ces erreurs de la loi (1),

1. Quelques unes de ces erreurs ont été récemment corrigées par la loi du 15 juillet 1880. Avant cette loi, la patente des armateurs était conçue de telle sorte que l'amateur isolé payait 0 f. 48 par tonneau de jauge tandis que deux armateurs associés payaient 0,72 et trois 0,80, c'est-à-dire 70 0/0 de plus que l'armateur isolé (Leroy Beaulieu, I, p. 308). C'est là croyons-nous une des causes principales de la décadence de notre marine marchande, le commerce au long cours exigeant aujourd'hui l'association. Les tarifs actuels ont fort abaissé le taux de l'impôt. La taxe est pour les navires à voiles de 0,10 ou 0,05 par tonneau suivant que le navire fait ou non le long cours, pour les navires à vapeur de 0,20 et 0,40.

pour le moment nous nous bornons à examiner les questions générales qui forment la théorie de l'impôt des patentes.

C'est ainsi par exemple qu'on peut se demander si l'impôt des patentes rentre dans la catégorie des impôts directs ou dans celle des impôts indirects. La question peut tout d'abord sembler oiseuse car la classification officielle le met au nombre des impôts directs ; et nous même conserverons ici cette dénomination ; mais pour que ce point soit sans conteste, il faudrait avant tout admettre ou seulement connaître le critérium de cette classification ; l'administration en donne bien un, l'existence d'un rôle nominatif, mais il est peu scientifique ; la présence d'un rôle nominatif pris comme critérium, fait grouper ensemble des impôts qui n'ont pas la moindre analogie comme les taxes de consommation et les impôts sur les successions et les donations. Mais si l'on rejette la définition officielle, on est quelque peu embarrassé pour choisir la bonne au milieu de celles que proposent les auteurs ; en effet la solution varie suivant la définition choisie, et l'impôt des patentes pourra se trouver de cette façon tantôt impôt direct, tantôt impôt indirect, tantôt impôt à la fois direct et indirect suivant les cas, c'est ce qui arrive si l'on adopte la définition de Stuart Mill et Leroy Baulieu, impôt direct équivalent à impôt à incidence directe, impôt indirect équivalent à impôt à incidence indirecte. En effet comme nous le verrons bientôt, l'incidence des patentes est mixte et pèse dans certains cas

sur les patentables, dans d'autres, plus nombreux, sur les consommateurs; l'impôt des patentes sera donc à ce point de vue généralement indirect et accidentellement direct.

En revanche il n'y a aucun doute sur le point de savoir si l'impôt des patentes est un impôt de répartition ou de quotité, c'est-à-dire si le produit qu'il donne est un chiffre antérieurement fixé, et réparti suivant certaines règles entre les contribuables, ou bien s'il est le résultat de l'application de certains principes à tous ceux qui tombent sous le coup de la loi. L'impôt de patentes est le seul des impôts directs qui soit de quotité; c'est à cela qu'il doit son élasticité étonnante, nouveau point de ressemblance avec les taxes de consommation. On sait en-effet que les impôts indirects peuvent, par une sorte de mécanisme progressif et constant, se proportionner toujours au développement de la richesse nationale, et suivre par conséquent la plus value de cette richesse; les patentes n'ont guère à envier à ce point de vue aux impôts indirects; leur produit s'est élevé de 150 p. 100, tandis que la plus value des impôts indirects n'a été que de 131 p. 100. Quelques heureux remaniements de la législation et surtout l'essor rapide de la grande industrie ont été causes de cette progression; à deux reprises pendant la période qui s'est écoulée de 1833 à 1842 et celle de 1850 à 1860, l'accroissement de la taxe a été de 40 p. 100 la première fois, de 48 p. 100 la seconde. Mais une pareille élasticité ne se serait pas ainsi produite si les patentes avaient été

un impôt de répartition ; peut-être dans ce cas, auraient-elles décrû, comme l'impôt foncier.

Quant à la question d'incidence, le peu que nous en avons dit a suffi pour faire connaître notre opinion à ce sujet. Il faut avant tout distinguer sur ce point, les commerçants des industriels. On a cité le mot de Franklin : « tout commerçant porte sur sa facture », pour dire que par suite de la répercussion, le patentable rejette le fardeau tout entier de l'impôt sur le consommateur, mais cette opinion est trop absolue pour avoir la chance d'être complètement vraie. Il y a toutefois une grosse part de vérité dans le mot de Franklin ; il ne serait même que la pure vérité, si l'impôt des patentes existait au même taux dans tous les pays. C'est cette diversité des organisations fiscales de chaque pays qui est cause de ce caractère mixte que nous donnions à l'impôt de patentes ; si le taux des patentes étrangères est à peu près le même que celui des patentes nationales, le commerçant pourra sans trop de difficultés, le rejeter sur les consommateurs, mais si l'impôt est beaucoup plus lourd pour le commerçant indigène que pour l'étranger, la concurrence obligera celui-là à supporter en tout ou en partie le poids de l'impôt. C'est là la règle générale qui se pliera d'ailleurs de toutes façons aux circonstances ; par suite l'incidence variera non seulement entre les commerçants et industriels comme nous le disions, mais encore entre chaque catégorie de commerçants et d'industriels ; tout dépendra du rapport des productions nationales, c'est-à-dire souvent du rapport des impôts ; c'est ainsi

que, même dans un pays isolé, un accroissement de la taxe des patentes coïncidant avec une crise de « général glu » retomberait, provisoirement au moins sur les patentables seuls ; de même au cas de concurrence étrangère, si le pays frappe les produits étrangers de droits protecteurs, les droits de patente viendront en déduction de la protection, c'est-à-dire du privilège accordé au national par les droits protecteurs ; de même encore le producteur ou le commerçant qui travaille pour l'exportation supportera en réalité la patente, et le commerçant en détail, lui-même qui peut le mieux le faire retomber sur les consommateurs, le fera très difficilement si sa clientèle comprend un nombre considérable d'étrangers de passage, c'est justement le cas des boutiquiers parisiens qui sont obligés par suite de conserver une certaine relation entre le prix de vente de leurs articles et celui des articles similaires dans les ville étrangères.

Ce sont là des imperfections réelles que nous venons de voir ; incertitude de l'incidence, complications des textes, imperfections des présomptions, sans compter le peu de justice du principe même de la taxation des revenus du travail quand les autres revenus ne le sont pas. Nous n'avons cherché à dissimuler aucun de ces défauts ; nous devons donc nous demander pour conclure s'ils ne sont pas assez considérables pour faire abandonner l'impôt auquel certains sont inhérents.

Théoriquement, un impôt général sur le revenu serait bien préférable à notre impôt actuel des patentes, il exis-

te en Angleterre et en Italie, on ne voit pas pourquoi il n'existerait pas en France ; les bâtiments et le matériel d'exploitation, le chiffre d'affaires, la valeur locative de l'habitation sans parler des déclarations seraient des indices suffisants pour apprécier le revenu, et quant aux professions qui comme les professions libérales, n'exigent aucun capital, on pourrait, à l'exemple de la Hollande, procéder d'après certaines règles à une capitalisation fictive de leurs revenus.

Mais cette simplicité théorique ne doit pas nous fermer les yeux sur les difficultés de la réalité. Un impôt général sur le revenu peut même ne pas faire disparaître l'injustice dont nous parlions au début de cette étude si les revenus professionnels forment une catégorie spéciale et sont taxés plus rigoureusement que les autres. En outre le système des déclarations qui lui sert généralement de base laisse fort à désirer comme nous l'avons vu. Ce n'est pas là toutefois une raison péremptoire de rejet ; on peut, en mariant le système des déclarations à celui des présomptions, en s'appuyant surtout sur la valeur locative, organiser l'impôt d'une façon au moins aussi rationnelle, ce qui n'est pas trop dire il est vrai, que nos patentes. Bien entendu, il ne faudrait pas établir une proportion absolue entre la valeur locative de l'habitation et la fortune de celui qui l'occupe, tenir compte notamment des contribuables que la nature de leur profession oblige à avoir des cabinets, bureaux, salles d'attente, etc. ; mais il ne serait pas impossible, avec beaucoup de précautions

et de ménagements, d'arriver à proportionner assez exactement la taxe au revenu, sauf encore pour les avares qui consentiraient à habiter un taudis.

Quant à modifier la constitution intime de l'impôt des patentes en lui laissant sa place et son importance respective dans notre organisation fiscale, nous ne voyons guère qu'un seul critérium que l'on puisse proposer de substituer aux présomptions sur lesquelles se base aujourd'hui la loi, c'est le nombre d'affaires. Une taxe de ce genre nécessiterait l'immixtion directe de l'Etat dans l'intérieur des commerçants, mais la gêne serait moins grande que ce qu'elle semblerait tout d'abord devoir être ; autre chose est de se livrer à un ensemble de perquisitions sur la qualité, la quantité et la valeur des produits fabriqués, autre chose de se borner à préciser le chiffre des affaires ; la mesure est bien moins inquisitoriale, et le contribuable ne se refuserait à faire connaître la vérité à l'administration que si le taux de la taxe était exorbitant. Un pareil impôt ne serait pas sans avantages, le principe qui lui sert de base n'est pas absurde ; le chiffre des ventes d'une maison est en général facile à connaître ; on peut en exiger la déclaration du commerçant sans froisser sa liberté individuelle ; il n'y aura même pas ingérence indiscrète du fisc, si le contribuable a un registre spécial à ces ventes (1).

1. M. Deseilligny proposa en ce sens un projet de loi qui fut accepté par la Chambre des députés. Art. 3 : A partir du 1^{er} janvier 1872. Un droit fixe de 1 pour 1000 sera perçu : 1^o pour les

On a d'ailleurs un moyen de rendre cette taxe très productive tout en enlevant au patentable la possibilité de s'y soustraire, c'est de la faire porter non plus sur le chiffre proprement dit des affaires, mais sur les factures ; l'impôt des patentes deviendrait ainsi un annexe et une aggravation de l'impôt du timbre. Le résultat serait le même puisque toute affaire s'exprime par une facture. Cet impôt aurait même l'avantage de ne pas exiger du contribuable une déclaration toujours gênante, et de ne pas gêner le mouvement commercial. Une taxe de 1 pour 1000 c'est assurément fort supportable. Dans l'industrie et le commerce de gros, les bénéfices moyens sont au moins de 5 0/0 ; supposons-les de 3 0/0 seulement ; les bénéfices seront donc de 30 pour 1000, l'impôt des factures ne prendrait donc que le trentième de ces bénéfices. Pour le commerce de détail, la taxe deviendrait presque insensible ; quant aux commissionnaires dont les bénéfices sont en général moindres, on pourrait abaisser pour eux la taxe à 1/2 pour 1000. D'ailleurs la plupart des factures ne paieraient pas plus d'un franc ; les factures de plus de 1000 francs sont

ventes des matières premières et produits bruts ; 2° pour toutes ventes de produits naturels ou fabriqués faites à titre de commissionnaires, représentants, agents ou autres intermédiaires en dehors des agents ou courtiers assermentés ; 3° pour toute vente de produit fabriqué faite par des fabricants industriels ou négociants ; 4° pour toutes les industries de façonnage et manipulation. »

rares. Un pareil impôt serait très productif. L'évaluation la plus basse du mouvement des échanges en France est de 30 milliards; à 1 pour 1000, l'impôt produisait 50 millions; et ce chiffre encore une fois, est probablement très au dessous de la vérité (1).

Malheureusement, il y a aussi des inconvénients, et si les factures devaient être l'unique base du futur impôt, peut-être feraient-ils plus que balancer les avantages de l'impôt. Un pareil impôt ne pourrait pas aller sans une classification annexe des industries qui rescussiterait bon nombre des défauts de nos tarifs de patentes (2); il serait injuste en effet de prélever le même droit sur les producteurs d'objets de luxe qui font de gros bénéfices sur des ventes restreintes, au moins ordinairement, et sur les producteurs d'objets communs destinés à une grande consommation où les bénéfices partiels sont le plus souvent minimes; même entre les vendeurs d'objets identiques, il serait bon de traiter différemment les vendeurs en gros et les vendeurs en détail, ceux-ci faisant généralement de plus gros gains que ceux-là, les commis-

1. M. E. Alglave. *Les impôts nouveaux*. *Revue des cours littéraires*, 1872, 2, 832. E. Vignes, *Traité des impôts*, 1880, II, p. 64.

2. C'est le motif qui a fait récemment repousser l'impôt. « Cet impôt, disait M. Labadié rapporteur de la loi des patentes, devrait varier à l'infini suivant la nature des professions et son établissement présenterait des complications encore plus grandes que le système actuel. » (Impressions de la chambre, 2^e législ. n^o 2325).

sionnaires réalisent en général des gains très faibles ; et quant aux bénéfices des fabricants, ils ont des variations considérables qui permettraient rarement de fixer un taux unique pour tous ceux d'une même catégorie, à plus forte raison pour tous les fabricants ; il aurait probablement fallu abaisser à $1/2$ pour 100 le taux de la taxe relativement à un nombre considérable de professions ; en définitive le produit total de l'impôt évalué par les uns à 100 millions, n'aurait été suivant les autres que de 30 à 40 millions. Autre inconvénient, il y aurait eu un véritable privilège au profit des établissements d'industries multiples, c'est-à-dire qu'une grande maison où l'on aurait filé, tissé et imprimé le coton acheté brut, n'aurait payé qu'un seul droit, tandis que le même coton aurait acquitté trois droits s'il avait passé par trois maisons distinctes, une filature, un atelier de tissage et un atelier d'impression, peut-être un de plus pour le commerçant en gros. Enfin il y aurait une sévérité excessive à l'égard des grands magasins qui faisant un nombre très considérable d'affaires et cherchant à l'agrandir, se contentent en général d'un bénéfice moindre sur chaque affaire.

Ce sont là des défauts considérables, et jusqu'à nouvel ordre, il ne nous permettent pas une foi bien vive dans l'excellence de la substitution absolue du chiffre des affaires aux présomptions actuelles dans notre impôt des patentes, mais on pourrait fort judicieusement s'en servir comme d'une présomption nouvelle pour rectifier ou préciser certains résultats obtenus par les indices de la

loi actuelle. Avec ce correctif, toutes les critiques précédentes disparaissent, et l'impôt des affaires, c'est-à-dire l'impôt des factures devient un indice précieux que la loi de 1880 a eu tort de ne pas ajouter aux indices préexistants.

Nous devons dire au moins un mot pour terminer d'une matière qui a beaucoup d'analogie avec les patentes, les licences. La licence n'est pas en France, comme en Angleterre, une taxe prélevée sur l'industrie ou le commerce, c'est un droit fixe et léger, spécial aux industries dont les produits sont grevés d'un droit de consommation, et qui sont assujetties à exercice, c'est-à-dire à la surveillance des agents du fisc; ce droit s'ajoute à la patente, mais sans aucune proportion; il est le même pour toutes les industries ou commerces qui, se livrent à un trafic déterminé; c'est à la fois un moyen de s'assurer des fabricants que les employés de contributions doivent surveiller et un faible avantage pour le trésor (1).

Les licences existaient sous l'ancien régime. Supprimées dans les premiers temps de la révolution, elles se réintroduisirent dans notre système fiscal lorsque le premier empire ressuscita sous le nom de droits réunis une grande partie des anciennes aides et gabelles; on ne s'occupait point de savoir à quel point le droit de licence restauré pouvait se concilier avec l'impôt de

1. Paul Leroy-Beaulieu, ouv. cité, I, 395-6.

patente qui dans le nouveau régime fiscal était venu le remplacer. La Restauration le conserva : « Toute personne assujettie à une déclaration préalable en raison d'un commerce quelconque de boissons, dit l'article 144 de la loi du 28 avril 1816, est tenue, en faisant cette déclaration et sous les mêmes peines, de se munir d'une licence dont le prix est déterminé par la loi (1). »

On ne peut plus invoquer pour justifier le droit de licences des débits de boissons, la limitation même de ces débits ; aujourd'hui toutes les licences ne peuvent être justifiées que par les considérations générales que nous avons dites. Le taux du droit de licence, fixe pour les marchands en gros, les bouilleurs et les distillateurs, varie pour les brasseurs selon les départements et pour les débitants selon la population des communes ; la loi du 1^{er} septembre 1871, art. 6, doubla les droits précédemment établis (2) ; ces taxes sont en général minimales ; celle des débitants de boissons ; elle varie de 12 à 40 francs (sauf à Paris) ; il y a cinq classes qui sont assez régulièrement réparties en France du nord au midi ; les départements du Nord, du Pas-de-Calais et des Ardennes ont un débit par moins de 60 habitants ; ceux de Vaucluse, Savoie, Hautes-Alpes et Gers ont un débit par plus de 140 habitants (3).

1. Horn v^o *Licence*, Dictionnaire de la politique.

2. E. Vignes. *Traité des impôts*, I, 146.

3. *Bull. de stat. et lég. comp.* 1886, 2^e sect. p. 610.

La taxe des brasseurs varie comme celle des débitants, elle varie de 60 à 100 fr. ; les autres taxes sont fixes, elles s'élèvent à 20 fr. pour les fabricants de chicorée, 40 fr. pour les bouilleurs, 50 fr. pour les fabricants de papier, 100 fr. pour les marchands en gros, les fabricants de cartes, de sucre et de glucose. Nous donnons ci-après le plus récent tableau des établissements assujettis à la taxe de licence.

Boissons	{	débitants sauf ceux de Paris.....	395.703
		colporteurs de boissons.....	16
		marchands en gros.....	26.681
		brasseurs.....	2.722
		distillateurs et bouilleurs de prof....	2.315
Fabriques d'alcool dénaturé.....			612
—		de sel.....	22
—		de sucre et glucose.....	471
—		de salpêtre.....	5
Fabriques et magasins d'allumettès chimiques....			12
Fabriques et entrepôts de papier.....			715
—	—	d'huiles minérales.....	11
—	—	d'huiles non minérales...	791
—	—	devinaigres et acide acétique	2.968
—	—	de bougies	1.024
—	—	de dynamite	34
Chemins de fer.....			60
Voitures publiques faisant un service régulier...			515
—	—	— d'occasion..	13.709
Fabricants et marchands d'ouvrages d'or et d'argent			16.162
—	—	de cartes à jouer.....	14.265

Débitants de tabacs.....	43.454
Débitants de poudres.....	10.079
Total.....	1.532.364

Le produit de ces taxes a été de 12 millions en 1883.

En Angleterre, les licences sont beaucoup plus nombreuses qu'en France elles produisent des sommes énormes presque autant que nos patentes. Ces droits sont très variés; les plus anciens remontent à la reine Anne, ils étaient levés sur des producteurs ou vendeurs d'objets soumis à l'impôt, parfois même les licences ont subsisté après la suppression de ces derniers impôts; plus tard, on a assujéti à la licence certaines professions mises sous la surveillance publique; d'autres licences remplacent nos droits de timbre, les droits sur les avoués (attorneys), les banquiers; d'autres frappent les chasseurs et même les propriétaires de chiens; en 1869 sur 2.056.734, plus de la moitié 1.068.221, l'étaient comme propriétaires de chiens, et 57,000 comme chasseurs. Ces droits de licence consistent tantôt dans une somme fixe et uniforme, tantôt dans une somme proportionnelle aux locaux ou au chiffres d'affaires. Le produit a été de 100 millions en 1873, de plus de 90 millions en 1881 (2).

1. *Bull. de Stat. et de législ. comp.* 1886, 2^e sem., p. 600.

1. Leroy-Beaulieu, *ouv. cité*, I, 397.

II. — HISTORIQUE DE L'IMPOT DES PATENTES

I

« Les taxes actuelles sur l'industrie et le commerce, dit M. E. de Parieu, dans l'étendue et la gradation savante avec lesquelles elles sont levées dans plusieurs États de l'Europe, appartiennent par leur origine au xix^e siècle (1). » C'est pour ce motif que nous ne croyons pas devoir traiter longuement la matière des patentes au moyen âge. Cependant il serait inexact de croire qu'entre le chrysargire romain et la loi de 1791 il n'a jamais été prélevé d'impôt sur le commerce et l'industrie ; à l'époque barbare, ces impôts ont été levés, sous forme de tonlieux et péages. « Le sol se couvrait alors de péages comme il se hérissait de châteaux-forts ; les châteaux-forts assurent le revenu des péages et à leur tour sont entretenus par eux (2). » Plus tard paraissent les droits sur les ventes perçus principalement à l'occasion des foires, les monopoles, les banalités, surtout le banvin. Enfin les dernières paraissent les taxes sur l'industrie (3). A l'époque de Philippe-Auguste, les commerçants et industriels payaient la taxe

1. E. de Parieu, *Traité d'impôts*, p. 290.

2. Clamageran, *Hist. de l'impôt*, I, 164.

3. Levasseur, *Hist. des classes ouvrières*, liv. III, chap. I.

de hauban sous forme de pots de vin, dont le nom a été conservé sous un sens différent; il y avait trois classes de haubaniens, suivant qu'ils payaient le demi hauban, le plein hauban, ou le hauban et demi. Philippe-Auguste convertit ces pots de vin en taxes pécuniaires de trois, six et neuf sous. Ce tarif fut conservé par Etienne Boileau dans son *Livre des métiers* (1). En outre le commerce et l'industrie supportaient une autre taxe que l'on acquittait au moment d'entrer dans la profession; le *Livre des métiers* contient la liste des professions qui appartenaient au roi et qu'il fallait lui acheter; quelques professions étaient privilégiées, comme celle des cuisiniers et surtout des bouchers qui devinrent une corporation puissante; ces propriétés de métiers étaient souvent concédées par le roi à titre privé à des officiers de son palais (2).

Telles étaient les bases des impôts commerciaux et industriels de l'ancienne France: elles subsistèrent jusqu'en 1789. « L'ancien régime dit M. Stourm, n'offrait aucun précédent dont l'Assemblée constituante pût tirer parti (3). » Avant 1789, les commerçants acquittaient, comme les non-commerçants la capitation, les vingtièmes, et la taille personnelle; aucune taxe ne les atteignait spécialement sauf le prélèvement opéré par la loi sur les droits de

1. Depping, *Introduction au Livre des métiers*, p. 79.

2. Vuitry, *Etudes sur le régime financier de la France avant 1789*, 1878, 1^{re} série, p. 453, Clamageran, ouv. cité, I, 266.

3. René Stourm, *Les finances de l'ancien régime et de la Révolution*, I, p. 280.

maitrise. Ce prélèvement avait été réglé par l'édit d'août 1776 aux trois quarts des frais de réception à la maitrise. Chaque maître nouvellement admis devait payer une fois pour toutes une somme qui s'élevait à 1000 livres pour les drapiers, merciers; 800 pour les épiciers, charpentiers, orfèvres, charrons; 600 pour les marchands de vins, bonnetiers, chapeliers, charcutiers; 400 pour les tailleurs, fripiers, gantiers; 300 pour les chaudronniers; 200 pour les écrivains, relieurs, et 100 pour les couturiers, cloutiers, etc. Le roi laissait un quart de ces prix aux communautés et s'attribuait le reste ce qui procurait au trésor un revenu annuel sans grande importance de 800,000 livres environ (1).

Mais les industriels et commerçants avaient à supporter d'autres taxes : « Le droit de patente, déclare solennellement l'Assemblée constituante, correspond aux jurandes, aux maîtrises, aux vingtièmes d'industrie, à la portion de taille qu'on faisait payer aux artisans et aux marchands de plus qu'aux autres citoyens (2). » La taille était le plus ancien des trois grands impôts directs avant 1789; les privilégiés en étaient exempts; elle pesait principalement sur les revenus fonciers, parfois même sur eux seuls, on l'appelait alors taille réelle pour la distinguer de la taille personnelle ou mixte qui pesait sur les revenus fonciers et mobiliers indistincte-

1. Comptes remis aux États généraux, le 5 mai 1789.

2. Proclamation de l'Ass. constit. aux Français, 24 juin, 1791.

ment. Les deux autres grands impôts la capitation et les vingtièmes avaient été établis dans le dessein d'égaliser l'impôt (1), mais le but n'avait pas été rempli, le clergé ayant racheté à bas prix ces deux impôts à leur origine, et la noblesse ayant obtenu la faveur des taxes d'office; Tocqueville nous a conservé une lettre bien curieuse d'un noble à un intendant : « Votre cœur sensible, lui disait-il, ne souffrira pas qu'un père de mon état soit taxé à des vingtièmes stricts, comme le serait un père du commun (2). » Les vingtièmes étaient donc un simple accessoire de la taille, puisque c'étaient les mêmes contribuables qui les payaient et dans la même proportion : « Sa Majesté, disait Necker, a remarqué que c'est la classe la plus pauvre de ses sujets qui paie les vingtièmes dans la proportion la plus exacte (3). » Le mécanisme de la capitation était différent ; au lieu de demander à chaque citoyen une quote part de son revenu, on taxait à un chiffre déterminé chaque catégorie de citoyens ; la première qui commençait au Dauphin payait 2000 livres, et la dernière payait 20 sols. Cette capitation pesait sur le commerce et l'industrie beaucoup plus que « la portion de taille » dont parlait l'Assemblée constituante dans sa proclamation ; dans les pays de

1. Art. 3, de l'édit de 1768 « Voulons que le vingtième soit levé annuellement à notre profit sur tous les revenus et produits des sujets et habitants de notre royaume sans aucune exception. »

2. Tocqueville, *L'ancien régime et la Révolution*.

3. Préambule de l'arrêt du 2 novembre 1777.

taille réelle, c'était elle qui frappait les revenus mobiliers. Aussi tandis que 81 millions sur 91 millions que produisait la taille, que 74 ou 76 millions $1/2$ des vingtièmes portaient sur les biens fonciers, 22 millions seulement sur 42 millions que produisait la capitation étaient perçus sur ces revenus mobiliers (1).

Malgré tout, il n'y avait pas moins une disproportion énorme entre la part d'impôts qu'acquittaient les revenus du sol et celle qu'acquittaient tous les autres revenus. Les théories physiocratiques, encore à la mode malgré les fines critiques de l'*Homme aux quarante écus*, n'étaient pas étrangères à cette inégalité, mais on peut en donner une autre raison plus fiscale et peut être plus importante ; c'est que les revenus du sol étaient beaucoup plus visibles que les revenus mobiliers, et que leur taxation laissait beaucoup moins de place à l'arbitraire. Aussi les derniers et éminents financiers de l'ancienne France, tâchent-ils de restreindre le plus possible et même de supprimer les taxes sur le revenu mobilier ; ils obéissent en cela au sentiment public ; de tous les impôts directs de l'ancien régime c'était la taille personnelle, et dans le pays de taille réelle la capitation, qui suscitaient le plus de plainte. Dès 1777 Necker avait supprimé les vingtièmes d'industrie dans les bourgs, villages et campagnes ; c'était justement l'impôt qui frappait, comme le dit le préambule, « les fruits présumés du travail et de l'intelligence.

1. R. Stourm, ouv. cité, I, 240. Encyclopédie méthodique. Finances v^o *Capitation*.

Le motif que donne Necker pour expliquer cette suppression est bien celui que nous disions ; « C'était disait-il, une espèce de contribution qui ne pouvait être répartie qu'à l'aide d'une inquisition tellement illimitée qu'une estimation même arbitraire devenait préférable. »

Cette suppression des vingtièmes d'industrie dans les campagnes n'était dans la pensée de Necker qu'un acheminement vers leur suppression complète. La réforme devait être étendue aux autres taxes non foncières : « il existe encore, dit Necker, une taille personnelle et qui dépend non de la propriété territoriale, mais des autres facultés des contribuables... Il serait à désirer qu'on pût renoncer à cette espèce d'imposition ou parvenir à la dénaturer, car il faut regarder comme contraires à l'ordre et au bonheur public toutes les impositions dont la mesure et les proportions sont arbitraires (1). » La tendance des esprits était si forte en ce sens que les agents chargés de l'assiette de l'impôt, de leur propre mouvement, firent prédominer la part de l'élément foncier dans la taille mixte ; l'intendant de l'Ile-de-France alla jusqu'à séparer les deux cotes, en indiquant expressément dans les considérants, que « cette distinction avait pour but de favoriser la suppression éventuelle de la partie mobilière ainsi mise de côté. »

Si l'ancien régime avait duré, et si Necker était resté au pouvoir il est probable que le trésor ne serait bientôt plus alimenté que de l'impôt foncier et des impôts indirects. La Constituante avait d'ailleurs

1. Necker, *Compte-rendu au roi*, 1781.

les mêmes idées puisque l'impôt des patentes comme nous allons le voir ne fut créé qu'après coup et comme expédient financier. Cette absence de précédents explique, et même excuse les grosses imperfections de la première loi des patentes ; l'œuvre de la Constituante ne fut solide et habile que lorsqu'elle mit en œuvre les matériaux préparés par Necker et ses habiles auxiliaires (1).

II

Nous avons déjà dit un mot de la complication des textes législatifs relatifs aux patentes. Depuis le 2 mars 1791, jusqu'à aujourd'hui, il y a près de 200 lois, décrets, ordonnances, arrêtés, tarifs, circulaires, etc. Nous ne comptons pas analyser successivement tous ces textes, mais seulement citer et étudier les principaux, notamment les trois grandes lois de la matière, celles des 2-17 mars 1791 du 25 avril 1844 et du 15 juillet 1880.

Les commencements de l'impôt des patentes ne faisaient pas prévoir son importance future ; ce ne fut, à son origine, qu'un impôt accessoire peu important ; il ne figurait pas dans les plans primitifs de la Constituante ; on pensait que les gains des commerçants seraient suffisamment frappés par la contribution mobilière assise sur l'universalité des revenus individuels (2). Ce ne

1. R. Stourm, *ouv. cité*, I, 481.

2. Rapport de la Rochefoucault, 18 août 1790. Rapport du comité des finances 19 oct. 1790.

fut qu'en 1791 que se manifesta l'idée d'imposer une taxe spéciale aux commerçants ; le 15 février de cette année, le comité des contributions publiques annonça « que le produit présumé des impôts déjà décrétés... n'est pas encore à la hauteur des besoins. Pressé entre l'extrême nécessité et la difficulté non moins extrême d'imposer, notre comité s'est vu forcé de faire tomber l'avance de l'imposition sur ceux qui débitent les productions et les marchandises et qui se récupèrent toujours de cette avance avec avantage, aux dépens des consommateurs (1). » Ce n'était pas ainsi que parlait le même comité quand il proposait l'établissement des contributions foncière et mobilière ; « il osait alors justifier théoriquement le mérite de ses conceptions, tandis qu'à l'égard des patentes, il se borne à fournir des excuses, et avoue que « le grand mal des impôts sur les marchandises est dans la gêne et le ralentissement qu'ils apportent au commerce (2). »

La suppression des maîtrises et des jurandes prononcée sur ces entrefaites, fut un prétexte que l'on saisit avec empressement pour « lier l'existence de cet impôt à un grand bienfait pour l'industrie et le commerce. » Ce fut l'idée que développa l'adresse du 24 juin : « Anciennement, disait-elle ; lorsqu'un homme voulait faire un métier dans une ville, il était obligé de déboursier pour sa maîtrise une somme considérable qui lui aurait été très

1. Rapport de Dallarde au nom du comité des contributions publiques, 15 février 1791.

2. René Stourm, ouv. cité I, p. 277.

utile pour son commerce. Si croyant trouver plus de ressources, espérant plus de succès dans un autre métier ou un autre commerce, il se déterminait à les embrasser, si étendant ses combinaisons, il voulait en cumuler plusieurs, il fallait pour chacun d'eux payer une nouvelle maîtrise. Il ne pouvait exercer cette maîtrise que dans la ville où il avait été reçu ; s'il passait dans une autre ville, il lui fallait une maîtrise nouvelle... Aujourd'hui, il peut changer de séjour et de métier comme il lui plaît, il peut réunir autant de professions qu'il le juge convenable, au lieu d'une avance en pure perte, il n'acquiesce qu'une redevance annuelle, faible si son commerce est de peu d'importance, qui augmente ou diminue avec le succès de son établissement, qui cesse le jour où il veut se retirer. » Mais en réalité, la loi du 2 mars 1791, comme nous l'avons vu, est avant tout « une loi de finances où la liberté d'industrie, quoiqu'étant une question de principe n'est résolue qu'accessoirement (1). »

On a pu dire avec vérité que l'impôt des patentes, tel qu'il résultait de la loi de 1791 était « dans un état rudimentaire » ; l'impôt ne se composait que d'une seule taxe, le droit proportionnel assis sur une base unique déjà utilisée dans la contribution mobilière ; le tarif était fort simple, deux sous par livre (10 0/0) du prix des loyers occupés par le patenté, jusqu'à 400 livres ; deux sous six deniers (12 0/0) de 400 à 800 livres ; trois sous (15 0/0) au-dessus de 800 livres. « Lorsqu'on compare le tarif ac-

1. Dalloz J. G. v^o *industrie*.

tuel qui remplit un volume de plus de cent pages à ce tarif de quatre lignes, on juge immédiatement quel chemin restait à parcourir pour rendre l'impôt exactement proportionnel à l'importance de chaque industrie (1). »

Les autres dispositions de la loi sont d'une égale simplicité ; le droit proportionnel ne distingue pas entre la maison d'habitation et les locaux professionnels ; la rigidité uniforme du tarif ne plie que sur deux points : le droit est réduit de moitié pour les boulangers, il est presque doublé pour les marchands de boissons, ceci dans le but de compenser la perte résultant de la suppression des aides. « Évidemment, dit M. Stourm, une aussi pauvre combinaison ne répond en aucune façon à l'idée actuelle d'un tarif de patentes. » Le comité d'ailleurs ne semblait se faire aucune illusion sur le mérite de son œuvre et s'attachait lui-même à en restreindre l'importance fiscale : « notre comité, disait le rapporteur, a pensé qu'il ne fallait chercher dans ce droit qu'une légère compensation des anciennes perceptions, et qu'il ne fallait même l'élever que jusqu'à la hauteur d'une somme dont l'importance devient insensible (2). »

Supprimé sous la terreur par le décret des 21-22 mars 1793, l'impôt des patentes fut rétabli par la loi du 4 thermidor an III. Si la loi de 1791 est une loi d'impôt plutôt que d'organisation industrielle, la loi de thermi-

1. René Stourm, ouv. cité, I, p. 278.

2. Rapport de Dallarde, 15 février 1791.

dor an III est une loi de police plutôt qu'une loi d'impôt : « Notre comité, disait le rapporteur, vous propose de rétablir le droit de permission ou de patente pour les négociants, seulement afin de mettre le gouvernement en état de connaître les vrais négociants... les lois que l'on propose sont moins fiscales que de police... Il s'agit d'arrêter le cruel et perfide agiotage qui se fait sur les denrées et les comestibles (1). » C'était donc une loi essentiellement révolutionnaire, puisqu'elle avait pour seul but de « soumettre les commerçants à la surveillance du gouvernement, et de les forcer à se contenter d'un gain modéré. » Ce n'en est pas moins une des lois importantes de la matière ; elle substitua exclusivement le droit fixe au droit proportionnel ; elle créa en ce sens deux sortes de patentes, les patentes générales, qui, fixées à 4000 livres, s'appliquèrent à tous les négoce, et les patentes particulières qui furent déterminées par un tarif variant avec la population et comprenant une classification des différents commerces et professions. En outre la loi maintenait le principe des dénonciations posé par la loi de 1791, mais elle réduisait de la moitié au tiers la part attribuée au dénonciateur dans la confiscation. D'ailleurs cette loi, comme la plupart des lois de l'époque révolutionnaire fut à peine appliquée : « La loi sur les patentes rendue le 4 thermidor dernier, disait le ministre des finances Faypoult, est aujourd'hui illusoire, elle ne peut servir ni au trésor ni à la police du

1. Rapport de Vernier, 2 thermidor an III, 20 juill. 1795.

commerce (1). » La loi du 6 fructidor an IV acheva de donner à l'impôt sa base actuelle en inaugurant la combinaison du droit fixe et du droit proportionnel.

Cette combinaison fut conservée par les diverses lois (9 frimaire et 9 pluviôse an V, 7 brumaire an VI) qui modifièrent la législation antérieure et par la loi du 1^{er} brumaire an VII, qui l'abrogea et resta en exercice jusqu'au 25 avril 1844. Dès ce moment, malgré les lacunes de la loi, malgré surtout les vices de l'application (2) on peut dire que l'impôt des patentes est fondé.

D'après cette loi de brumaire, les patentables étaient, au point de vue du droit fixe, divisés en deux tableaux d'importance bien inégale ; le premier ne comprenait qu'un petit nombre de professions taxées sans égard à la population, c'étaient les banquiers, courtiers, entrepreneurs de roulage, directeurs de théâtre, colporteurs et marchands forains ; le second, bien plus important, comprenait 7 classes de professions divisées chacune en 7 degrés de population. Les fabricants étaient très favorisés ; ils n'étaient tenus qu'à la patente immédiatement supérieure à celle des marchands qui vendaient en détail les objets du genre de ceux qu'ils fabriquaient ; il est vrai que les manufactures n'étaient alors ni nombreuses ni florissantes. Le droit proportionnel n'était applicable qu'aux patentables des cinq premières classes, ou à ceux dont le droit fixe était supérieur à 40 francs.

1. Rapport manuscrit de Faypoult cité par Stourm, I, p. 285.

2. Circ. du min. des fin. pluviôse an VI. R. Stourm, I, 289.

Cette organisation ne subsista pas sans modifications jusqu'en 1844 ; d'une part, une série de lois spéciales apporta des restrictions au principe de généralité des patentes ; d'autre part, une série parallèle de lois et d'ordonnances modifia et améliora l'organisation administrative de l'impôt ; des modifications plus importantes encore furent apportées à la loi de brumaire an VII, par les trois lois des 25 mars 1817, 15 mai 1818 et 17 juillet 1819 qui améliorèrent la loi dans le sens de la proportionnalité en ajoutant au droit fixe, qui cessa ainsi de mériter son nom, un nouvel élément, la taxe variable, et en établissant un rapport plus direct entre les taxes et les industries sur lesquelles elles portaient. L'époque est proche où les patentes vont devenir un des impôts les plus productifs du pays. Leur produit, de 19 millions en l'an VII, était tombé au-dessous de 17 en 1813 ; mais à partir de 1827, la marche ascendante commençait ; en 1829, l'impôt produisait déjà vingt millions (1). La loi du 25 mars 1817, la plus importante des trois lois précédemment citées, fit entrer le nombre des métiers et des broches parmi les éléments de la taxe des fabricants à métiers et des filateurs. Elle organisa également un nouveau mode de perception en formant des commissions chargées de classer selon leur importance les industries, et de leur imposer un droit fixe choisi dans une échelle comprenant six degrés différents. Ce système qui subsiste encore aujourd'hui dans certaines législations étrangères, fut aboli par la loi de

1. Esq. de Parieu. *Traité des impôts*, I, p. 297-304.

1844 à cause de ses abus ; il laissait en effet trop de place à l'arbitraire de ces commissions, « le contribuable acceptant d'ailleurs plus facilement, comme le faisait remarquer le rapporteur de la loi de 1844, l'arbitraire de la loi que l'arbitraire des hommes (1) ; » en outre, il ne permettait pas au contribuable, comme le système actuel, de calculer exactement à l'avance à l'aide des prescriptions légales la taxe qu'il aurait à payer.

III

C'est en effet la loi du 25 avril 1844 qui a aboli ce mode de perception et a coordonné toute la législation antérieure ; c'est encore aujourd'hui la loi organique de l'impôt des patentes. Cette loi s'appliqua à accroître d'une part les ressources que procurait cette taxe en augmentant le nombre des professions inscrites dans les différents tableaux, ou le nombre des taxes variant d'après les moyens de production ; et de l'autre, à alléger le poids de l'impôt en le mieux proportionnant aux facultés des contribuables, en détaillant les professions, en multipliant les classes des divers tableaux, enfin en établissant l'équilibre entre le droit fixe et le droit proportionnel, et en faisant varier le taux de ce dernier dans un certain nombre de cas.

La législation des patentes ne resta pas longtemps telle que l'avait fixée la loi du 25 avril 1844 ; des lois impor-

1. Exposé du ministre des finances, 18 décembre 1877.

tantes vinrent la modifier sur plusieurs points, mais le caractère général de la législation ne fut pas changé ; ces lois postérieures s'appliquèrent seulement à spécifier les taxes, à varier les tarifs, et par ce moyen à mieux proportionner les droits à l'importance des professions.

Nous pouvons citer parmi ces lois postérieures la loi du 18 mai 1850, qui assujettit au droit proportionnel les professions libérales auparavant exemptes, la loi du 10 juin 1853 qui exempta les fabricants à métiers à façon, occupant moins de dix ouvriers, les lois du 4 juin 1858 et 29 mars 1872, qui remanièrent les prescriptions de la loi de 1844 relatives au cumul de professions ; sous cette dernière loi, le patentable qui exerçait plusieurs professions, même dans plusieurs communes, n'était soumis qu'à un seul droit fixe, le plus élevé de tous ceux afférents aux professions exercées ; les deux lois précitées ne maintinrent cette législation que pour les industries exercées dans le même établissement ; quand il y eut des établissements distincts, chacun dut payer d'abord un demi droit fixe et bientôt après le droit fixe entier ; de même, pour mieux proportionner les charges à l'importance de l'industrie, on dut cumuler les éléments de cotisation, ouvriers, machines, broches, métiers, fosses, cuves, etc., et la loi du 29 mars 1872 supprima notamment le maximum qui, en ces matières, formait un véritable privilège au profit des grands industriels.

D'autres lois apportèrent encore des modifications à la loi de 1844 ; citons notamment la loi du 26 juillet 1860

sur les patentes des associés en nom collectif, la loi du 8 mai 1869 sur les sociétés financières par actions, la loi du 18 juillet 1866 supprimant le privilège des courtiers de marchandises, la loi du 2 juillet 1862 confirmant l'exemption de patente des ouvriers travaillant pour leur compte seul, celle du 2 août 1868 exemptant de même l'ouvrier travaillant en chambre avec le concours d'un seul apprenti âgé de moins de seize ans, et enfin la loi du 27 juillet 1870 qui abandonna le système de la loi de 1850 en revenant à celui de 1844 pour la patente des agriculteurs.

Les événements de 1870 firent entrer la législation des patentes dans une phase nouvelle. Dans la nécessité de faire face à des charges écrasantes, il fallut faire supporter de nouveaux impôts au commerce et à l'industrie; de là les lois du 29 mars et du 23 juillet 1872, la première rehaussant le taux du droit payé par certaines classes, la seconde établissant 60 centimes extraordinaires additionnels au principal; ces charges nouvelles ayant excité un grand nombre de plaintes à cause de leur élévation et de l'inégalité de leur répartition (1), l'Assemblée nationale ordonna par la loi du 16 juillet 1872 qu'il serait procédé à la révision des patentes; il ne s'agissait pas alors de

1. Ces plaintes étaient souvent fondées, M. Paul Leroy-Beaulieu nous cite un exemple de l'effet « foudroyant » produit par ces lois de 1872 (ouv. cité, I, 390). Un constructeur de machines, du tableau C ayant 4 associés et un établissement industriel de 100.000 f., une habitation de 5.000 f. et 1.000 ouvriers, payait avant ces lois 3.490 f. 20; après, il devait payer 15.365 f. 86, c'était plus du quadruple.

diminuer la contribution des patentes mais de la mieux répartir, de lever, suivant le mot de sir Cornewal Levis, le maximum d'argent en occasionnant le minimum de mécontentement; cela explique l'esprit de fiscalité dans lequel était conçu le projet de loi du 20 mars 1873 et le rapport de M. Mathieu Bodet au nom de la commission le 14 novembre 1873; ces documents réalisaient certainement de nombreuses améliorations dans la classification des patentables, mais ils apportaient plutôt des augmentations que des atténuations à la charge d'un assez grand nombre d'entre eux (1).

Les événements politiques empêchèrent la discussion de ce premier projet, ainsi que d'un second déposé le 3 avril 1876 à la chambre des députés; un troisième projet, déposé le 18 décembre 1877 devait être plus heureux et aboutir à la loi du 15 juillet 1880. Mais la situation en 1877 n'était plus la même qu'en 1872; la prospérité publique s'était développée, et l'on pouvait sans trop de témérité entrer dans la voie des dégrèvements (2). De là le double but poursuivi par la commission: alléger l'impôt et le mieux proportionner; ceci devait entraîner

1. Dans le projet de M. Mathieu Bodet, les diminutions proposées s'élevaient à 6.517.000 fr. et les augmentations à 6.882.000 (Impressions de la Ch. des députés 2^e législature n° 2325).

2. Voici le tableau des modifications de la loi de 1880: tableau A, augmentations 1.890.000, diminutions 6.128.000; tableau B, aug. 733.000, diminutions 615.000; tableau C, augm. 2.323.000, diminut. 2.898.000. Total des diminutions 4.690.000.

de grands remaniements et même une refonte complète des tarifs.

L'entreprise d'ailleurs était délicate à cause de l'accroissement considérable d'importance qu'avait pris l'impôt des patentes dans notre organisation fiscale. Tandis que le principal de la contribution foncière avait baissé de 1791 à 1880 dans la proportion de 27 p. 100, et celui de la contribution personnelle mobilière dans celle de 13 p. 100, il avait augmenté de 300 p. 100 dans l'impôt des patentes (1), sans tenir compte d'ailleurs des centimes additionnels (34,6 pour les patentes, 17 pour la contribution personnelle et 0 pour l'impôt foncier). Or cette aggravation si considérable de l'impôt des patentes avait beaucoup plus pesé sur le droit proportionnel que sur le droit fixe; la proportion avait été de 203,23 p. 100 pour le premier et seulement de 73,23 p. 100 pour le second; ceci s'expliquait par le renchérissement des loyers, surtout dans les grandes villes qui avaient donné lieu à un surélévement d'impôts sans qu'il y eût accroissement de bénéfices.

Aussi la loi nouvelle, sur l'initiative de la commission, décida-t-elle une réduction importante du droit proportionnel. On l'abaisse sensiblement pour les patentables du tableau A qui, s'adressant directement au public, supportent des loyers plus élevés que ceux des autres tableaux. La loi de 1844 avait fixé ce taux, en principe, au

1. En 1790 la proportion de l'impôt des patentes et de l'impôt foncier était de 20 à 240, en 1880, elle était de 80 à 174.

quinzième, et exceptionnellement, pour certains commerces en gros au trentième de la valeur locative, et pour certaines industries inférieures au quarantième ; la loi de 1880 abaissa tous ces taux au vingtième, quarantième et cinquantième pour les professions correspondantes (1). On accorda aussi des réductions au tableau C, mais moins considérables, car pour ce tableau, le droit proportionnel se calcule sur la valeur locative des bâtiments et des machines à la fois, et si le loyer des bâtiments s'est accru sensiblement, il n'en est pas de même de celui des machines, l'outillage étant aujourd'hui à bien plus bas prix qu'en 1844 ; on a donc réduit du quinzième au vingtième etc., les taux de chacune des cinq classes du tableau. Par contre, on a ramené du quinzième au dixième, et par conséquent augmenté le taux du droit proportionnel des patentables du tableau B ; il avait été établi en effet, que cette catégorie composée des plus gros patentables n'avait pas trop été atteinte.

Quant au droit fixe, les tarifs du tableau A ont été maintenus sauf la création d'une classe spéciale pour Paris. En revanche, de graves modifications ont été apportées au tableau B ; le système de la loi de 1844 n'a été maintenu que pour trois professions ; pour les autres pro-

1. « On sait, disait M. Labadié dans son rapport, que par les facilités que le détaillant ou même le particulier trouve à s'approvisionner en fabrique, le marchand en gros, qui est à proprement parler un entrepositaire, voit chaque jour baisser le chiffre de ses affaires. » (Impressions de la Chambre 2^e législ. n^o 2325).

fessions, la taxe, tantôt varie proportionnellement aux éléments de production seuls, tantôt se combine en raison de la population et du nombre des employés ; en outre, une taxe spéciale vise les employés supérieurs au nombre de cinq, et varie avec chaque employé en sus ; c'est là un grand progrès dans la proportionnalité de l'impôt ; de même la loi nouvelle permet de ranger certaines professions dans des tableaux différents suivant les conditions d'espèce. Enfin, pour le tableau C, les taxes invariables de la loi de 1844 qui formaient un véritable privilège pour les grands industriels, ont été remplacées dans la loi de 1880, pour beaucoup d'industries, par des taxes variant suivant le nombre d'éléments de production, ouvriers, machines, etc. (1)

Comme on le voit, la loi de 1880 a apporté des remaniements assez considérables à la loi de 1844, mais sur un grand nombre de points, elle se borne à reproduire littéralement le texte de cette loi ; c'est en réalité une modification de la législation antérieure (2) que nous devons maintenant étudier en détail.

1. Rapport de M. Labadie (Impressions de la Ch. des députés, 2^e législ. n^o 2325).

2. M. Girault, du Cher, avait proposé à la Chambre, sous le nom de tableau E, la création d'une patente d'oisif calculée au 5^e de la valeur locative de la ou des maisons d'habitation, plus une taxe de 25 francs par personne (en plus de deux) occupée au service du patentable ou de son habitation. Cet amendement qui aurait radicalement changé la physionomie des patentes, fut repoussé par la Chambre. Journ. off. 1880, p. 115.

II. — PRINCIPE DE GÉNÉRALITÉ DE L'IMPOT. — EXCEPTIONS

La contribution des patentes a un caractère très marqué de généralité; c'est un impôt sur le travail, quel qu'il soit, sur l'activité déployée en vue de bénéfices à acquérir. Elle avait ce caractère à son origine, et les lois de 1844 et de 1880 n'ont fait que lui conserver le principe d'universalité proclamée par l'Assemblée constituante. « Il sera libre à toute personne, disait l'article 7 de la loi de 1791, de faire tel négoce ou d'exercer telle profession, art ou métier qu'elle trouvera bon, mais elle sera tenue de se pourvoir auparavant d'une patente. » En visant plus loin le particulier qui fera le négoce, exercera une profession, art ou métier quelconque, le législateur de 1791 excluait toute distinction entre les diverses espèces d'actes susceptibles d'un profit immédiat et matériel; car depuis les opérations dans lesquelles l'intelligence a seule part jusqu'aux travaux manuels, il n'en est pas un seul qui ne se rattache à l'un de ces quatre états, le négoce, les métiers, les arts et les professions. Le principe de généralité a toujours été maintenu par les lois intermédiaires, mais l'étendue des exemptions a varié.

C'est ainsi que sous l'empire de la législation du 4 thermidor an III, les patentes étaient devenues un véritable impôt sur le commerce et l'industrie; les arts, métiers et professions libérales n'y étaient pas soumis; la loi du 6 fructidor an IV fut beaucoup moins restrictive; encore laissa-t-elle de côté les arts et toutes les professions ou industries non désignées dans le tableau officiel annexé à la loi. Les lois du 25 avril 1844 et du 18 mai 1850 donnèrent à la contribution ses limites actuelles, sur ce point la loi du 15 juillet 1880 n'a apporté aucune modification considérable à l'économie de la législation. Les formules employées par la dernière loi sont aussi générales que celles de la loi de 1791 : « Tout individu, Français ou étranger, qui exerce en France un commerce, une industrie, une profession non compris dans les exceptions déterminées par la présente loi, est assujetti à la contribution des patentes (art. 1). » Et encore : « Les commerces, industries et professions non dénommés dans ces tableaux n'en sont pas moins assujettis à la patente. Les droits auxquels ils doivent être soumis sont réglés d'après l'analogie des opérations ou des objets de commerce par un arrêté spécial du préfet, etc. (art. 4). Il résulte bien de ceci que, sauf les exemptions légales que l'on ne peut d'ailleurs étendre en dehors des cas stricts, le principe de l'obligation à la patente est absolu. « Toutes les fois qu'un particulier se livre sur le territoire français à des opérations quelconques en vue de réaliser un lucre, et que ces opérations se renouvellent dans un esprit de

suite, se succèdent comme habitude, il ne saurait échapper à l'obligation de se munir d'une patente (1). »

La règle générale ne nécessite aucune explication ; il n'en est pas de même de ses exceptions. Nous allons les examiner en suivant l'ordre de la loi de 1880. L'article 17 les a divisées en cinq catégories.

I

La première de ces catégories est spéciale aux « fonctionnaires et salariés soit par l'État, soit par les administrations départementales et communales, en ce qui concerne seulement l'exercice de leurs fonctions. » Cette exemption n'est pas sans motif ; la contribution établie sur ces professions n'opèrerait, en définitive, qu'un retranchement sur le salaire des fonctionnaires ; or ce salaire n'a pu être fixé par l'État que dans les limites strictement utiles et justes ; on ne comprendrait pas notamment comment il aurait augmenté ces salaires de ce qu'il comptait leur enlever aussitôt après sous forme d'impôt ; ceci n'aurait abouti qu'à augmenter, sans nulle utilité, les frais de perception ; de là le privilège des fonctionnaires. Cependant beaucoup de pays d'Europe ont établi une retenue sur les traitements, ce que les allemands appellent « besoldungsteuer. » En effet, ces impôts ont l'utilité de compléter la symétrie extérieure, et c'est

1. Arrêté du Conseil d'État 31 août, 1863 Montrieux, Dufour, *Traité général de droit adm. appliqué*, IV, 269.

sans doute pour ce motif, et afin de solidariser la position des fonctionnaires, quelquefois favorables par leurs opinions à l'extension des dépenses publiques, avec celle des autres membres de la société, qu'ils ont été introduits dans les divers systèmes de taxation. En France, la loi de nivôse an VII, avait établi une retenue de $\frac{1}{20}$ sur les traitements; cette retenue fut abrogée le 1^{er} thermidor an VII, rétablie le 25 frimaire an VIII, abandonnée l'année suivante, rétablie encore le 28 avril 1816; finalement elle n'existe plus depuis 1853, ou tout au moins son caractère d'impôt est un peu obscurci et masqué sous forme d'une sorte de caisse d'épargne forcée. En tous cas les fonctionnaires sont exempts de patente. D'ailleurs le principe rationnel de l'impôt fait pressentir que ce privilège doit être restreint aux opérations relatives à la fonction, et c'est en effet ce qu'a décidé l'article 17, § 1, dans sa dernière partie. Le fonctionnaire tombera donc sous l'empire du droit commun, pour les opérations auxquelles il procéderait en dehors de sa qualité de fonctionnaire.

C'est ainsi qu'un architecte, commissaire-voyer qui ne supporte pas la patente s'il est employé exclusivement par une ville (1), sera mal venu à invoquer sa qualité de fonctionnaire s'il se charge de constructions pour des particuliers et s'en fait une profession, (2). Il ne perdrait pas droit à l'exemption si restant à la tête du service départemental, il s'était, avec l'autorisation du préfet,

1. Arrêté du Conseil d'État, 10 mars 1862, Ballu.

2. 19 juin 1838, Visconti.

chargé de la construction de quelques ponts communaux (1).

Le privilège est donc subordonné pour l'architecte à ces conditions, être exclusivement attaché à une ville (2) ou même à une Compagnie de chemins de fer (3), avoir un traitement fixe, et ne pas travailler pour les particuliers ; il disparaîtra dès que l'architecte travaillera moyennant rétributions ou remises proportionnelles (4), même pour une commune (5), un département (6) ou un diocèse (7). Ces principes seraient applicables au receveur général qui ferait des opérations de banque, au maître de poste qui se ferait entrepreneur de diligences (8), et à tout fonctionnaire qui spéculerait en dehors de ses fonctions ; seront imposables à ce titre le débitant de tabac qui se livre à un commerce de mercerie, ou d'épicerie, l'employé d'une administration publique qui est en même temps libraire, papetier, arpenteur (9), le garde-port qui prête son entremise aux marchands pour des achats et des ventes de bois et de grains (10), le médecin

1. 16 juill. 1870, Mialaret cf., 19 novembre 1869, Dupont.

2. 13 février 1862 Gibert et 9 janvier 1880 Tarrieux.

3. 8 février 1860, Michel.

4. 20 mars 1875, Robineau.

5. 8 décembre 1864, Montahuc.

6. 20 novembre 1856, Henriot, agent-voyer.

7. 11 décembre 1874, Chevallier.

8. 14 juin 1847, Bonneville.

9. Article 64 de l'*Instruction* de 1881.

10. 24 novembre 1869, Bline.

militaire qui a une clientèle civile (1), le blanchisseur qui a entrepris par adjudication et avec un matériel lui appartenant le blanchissage des linges de la marine (2) tandis qu'il serait exempt si, simple garde-magasin de l'entreprise des lits militaires, il se bornait à travailler exclusivement pour elle sans faire d'opération de blanchissage à son compte personnel (3).

Une difficulté se présenterait au cas où le fonctionnaire public ayant exercé, en fait, une profession incompatible avec ses fonctions, soutiendrait que l'administration ne peut que lui interdire l'exercice de cette profession, mais non pas l'assujettir à la patente, parce que ce serait sanctionner un fait illicite. Mais ce ne serait là tout au plus qu'une difficulté théorique, la jurisprudence ayant décidé depuis longtemps qu'une situation de fait suffit pour l'application des lois fiscales, et que les tribunaux ordinaires ont le droit de fixer les limites dans lesquelles les citoyens peuvent se livrer à certains actes. C'est là une observation qu'il importe de généraliser. Ainsi le Conseil d'État a maintenu au rôle des patentes des marchands de boisson non pourvus de licence (4), un imprimeur sans brevet (5), un vétérinaire empirique non pourvu du brevet officiel, fait qui ne constitue d'ailleurs

1. 12 mai 1882, Baudon.

2. 21 février 1879, Marin.

3. 3 janvier, 1848, Pinchon.

4. 23 mai 1844, Bonicel.

5. 24 mai 1851, Audiard-Bonnet.

ni délit ni contravention (1). Il n'en serait d'ailleurs pas de même pour les professions que la loi entoure de garanties, ou constitue en offices publics ; l'administration des contributions directes aurait voulu, appliquant jusqu'au bout son principe d'assimilation, imposer à la patente ceux qui auraient exercé, par exemple, les professions d'avocat ou de médecin sans justifier des diplômes exigés par la loi, mais le Conseil d'État a compris avec raison, que cette sorte de consécration officielle, quelque imparfaite qu'elle fût, n'en constituerait pas moins un piège tendu à la crédulité publique en mettant presque sur le même rang le charlatan et l'homme instruit et expérimenté (2). Nous retrouverons plus loin de nombreuses espèces de ce genre.

II

La seconde catégorie d'exemptions contient les derniers débris du grand privilège accordé jadis à toutes les professions libérales et retiré par la loi de 1830. Le principe de l'exemption des professions libérales, un peu choquant en réalité, se comprenait théoriquement. Au lieu d'une suite d'opérations accomplies dans un but de spéculation, et produisant chacune un bénéfice net sur lequel l'État peut exercer un certain prélèvement, on

1. 28 novembre 1855, Morel.

2. 24 mars 1859, Perretti.

se trouve en face d'actes ayant le caractère de services rendus plutôt que de produits industriels, et partant peu susceptibles d'évaluation rigoureuse. C'est pour un motif analogue qu'on exemptait et qu'on exempté encore les professions artistiques; comme des professions libérales, l'esprit de lucre en est absent; il y a bien sans doute production de richesses, au sens économique du mot, tandis qu'il n'y en a pas dans les professions libérales, mais le travail de l'artiste n'en a pas moins une valeur propre, indépendante de la matière, comme produit de l'intelligence pure.

Cependant, de ces deux groupes de professions, ce sont celles qui se rattachent par un certain côté à l'industrie, les professions artistiques, qui ont conservé leur exemption, tandis que les professions libérales, celles-ci tout à fait improductives pour l'économiste, voyaient presque toutes leur privilège sacrifié au principe de l'égalité devant l'impôt et aux exigences toujours croissantes du Trésor. Cette exemption des professions artistiques résultait suffisamment dans la loi de 1844 comme dans celle de 1880 de l'omission du mot « arts » dans la reproduction de la formule primitive de 1791. Toutefois les législateurs de ces deux lois ont tenu à mentionner expressément parmi les exemptés, « les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs considérés comme artistes (1), » moins sans doute pour rappeler l'exemption, que pour la préciser en la refusant à toutes les autres professions mê-

1. Article 17 § 2 de la loi du 15 juill. 1880.

me les plus voisines, comme celles des mouleurs en plâtre ou cire, des imprimeurs lithographes, des photographes, etc. Les artistes eux-mêmes tomberont sous le coup de la loi s'ils ne se bornent pas à vendre les produits de leur art ; car ils deviennent alors commerçants. Ici comme toujours, il faudra s'attacher à la profession principale ; le peintre sur verre qui fait habituellement exécuter par autrui les cartons qu'il reproduit sur verre ou fait reproduire par ses ouvriers serait impossible (1), tandis que ne le serait pas celui dont la profession habituelle consisterait à exécuter des peintures murales ou des cartons pour vitraux, alors même que par exception, il serait chargé pour assurer la direction dans la décoration d'une chapelle, non seulement d'exécuter les travaux de son art, mais encore de surveiller la confection des peintures simplement décoratives ainsi que la fabrication et la pose des vitraux peints (2).

Le droit à l'exemption subsistera également pour le sculpteur qui, chargé de travaux pour la décoration de monuments publics, emploie des ouvriers qu'il surveille et rétribue mais qui ne font qu'exécuter les modèles dont il est l'auteur (3), ou encore le professeur de sculpture qui revend aux particuliers des copies de statues en bois ou marbre (4) ; il en serait différemment si c'était un

1. 21 janvier 1857, Lusson.

2. 31 mars 1868, Steinheil.

3. 24 mars 1859, Grooters Donon.

4. 17 décembre 1847, Olive.

sculpteur dont les copies auraient le caractère d'œuvres industrielles et lucratives plutôt qu'artistiques (1), comme l'entrepreneur de sculpture monumentale qui travaille d'après les dessins de l'architecte (2), ou celui qui exécute, d'après des modèles dont il n'est pas habituellement l'auteur, des travaux d'ornementation, tels que statues, autels, tabernacles, dallages et mosaïques (3), etc. On imposera également celui qui exécute sur bois des gravures de dessins d'autrui, les vend en général d'après un prix déterminé par le nombre de centimètres carrés que contient chaque planche (4).

Enfin parmi les dessinateurs, seront assujettis à la patente non seulement ceux qui copient et vendent les dessins d'autrui, ou qui les mettent en carte c'est-à-dire sur un papier spécial pour la fabrication (5), mais encore les véritables artistes qui composent des dessins pour la fabrication des dentelles, des broderies, des étoffes et des papiers peints (6), probablement à cause des services directs qu'ils rendent à certaines industries; d'ailleurs ces dessinateurs seront le plus souvent exempts d'un autre côté, comme ouvriers à gages, à façon et à journée.

Les artistes ne sont pas les seuls à jouir de l'exemption ;

1. 15 février 1848, Huidiez.

2. 12 août 1862, Boismen.

3. 16 février 1866, Chauvet.

4. 20 juillet 1865, Lévy.

5. 29 juillet 1859, Boye.

6. 17 décembre 1862, Perrin.

il subsiste encore quelques débris du privilège général des professions libérales, par exemple les professeurs de belles lettres, sciences et arts d'agrément, et les instituteurs primaires qui forment un nouveau groupe dans notre seconde catégorie. Leur exemption remonte au décret du 22 ventôse an VII, elle fut confirmée par la loi de 1844 qui l'étendit même aux chefs d'institution et maîtres de pension ; mais la loi du 18 mai 1850 retira ce privilège à ces derniers, et la loi de 1880 ne l'a pas rétabli. Ceci se comprend, car leur état touche à la spéculation par le logement et la nourriture qu'ils donnent aux élèves ; la loi de 1850 a trouvé déterminante cette considération que les lois précédentes avaient dédaignée comme accessoire ou insignifiante. Cette différence de traitement des professeurs et des chefs d'institution donne lieu à des appréciations quelque peu délicates, ces professions étant souvent cumulées ; c'est ainsi qu'un instituteur primaire sera imposable s'il tient un pensionnat, (1) même si ce pensionnat est établi dans les locaux fournis par la commune et si celle-ci perçoit la moitié de la rétribution (2) ; il en serait de même du directeur d'une institution secondaire ecclésiastique qui tiendrait aussi un pensionnat (3) ; d'ailleurs on ne regarderait pas comme un maître de pension celui qui reçoit accidentellement des élèves chez lui (4),

1. 17 mai 1854, Danjou.

2. 5 octobre 1857, Burnois.

3. 1 septembre 1865, Magnan.

4. 24 décembre 1875, Roux.

par exemple l'instituteur primaire que le préfet a autorisé provisoirement à recevoir quelques internes chez lui (1), ou encore le chef d'une maison d'externat qui a chez lui un très petit nombre de pensionnaires (2). A plus forte raison ne faudrait-il pas imposer l'instituteur qui se livre accidentellement à des travaux d'arpentage, (3) ou qui procure à ses élèves des fournitures de papeterie (4), le professeur qui donne des leçons dans un pensionnat (5); échapperaient aussi à l'impôt, le principal d'un collège communal (6), le maître d'une école primaire d'externes (7), le directeur d'une institution secondaire ecclésiastique ayant le caractère d'institution publique (8). Les écoles gratuites seront également exemptes de plein droit, mais il ne faudrait pas considérer comme telles, celles où quelques élèves seulement sont reçus gratuitement (9), ainsi que les établissements de bien-

1. Recueil Lebon 1867 p. 868.

2. 26 décembre 1860, Gillier.

3. 3 mars 1858, Billières.

4. 3 mars 1864, Fautrier.

5. 13 mars 1860 Lix. Il en serait différemment d'un professeur de gymnastique dans un lycée, par exemple, qui en outre exploiterait au dehors un établissement payant et ouvert au public, 30 avril 1875 Bourru.

6. 16 février 1853, Lacombe.

7. 23 juillet 1863, Fagouet.

8. 20 juillet 1877, Evêque de Montauban.

9. 29 février 1860, Bancharrel.

faisance (1) où l'on tire profit des produits fabriqués par eux (2), et ceux où l'on perçoit des élèves une rétribution même modique.

Derniers groupes de notre seconde catégorie : les sages-femmes ; elle ne paieront la patente que si elles tiennent une maison d'accouchement ; (3) les éditeurs de feuilles périodiques ; la loi 1844 considérait sans doute cette exemption comme une compensation des charges spéciales, telles que le cautionnement et le timbre qui pesaient sur eux, ces charges ont disparu, mais l'exemption a subsisté ; enfin les artistes dramatiques dont la profession n'implique qu'une dépense d'intelligence et d'activité, et nullement une production de richesse, ce qui n'empêche pas d'ailleurs leur exemption d'être l'objet de critiques non sans apparence de raison.

Tels sont les derniers vestiges de la grande exemption des professions libérales ; toutefois il en reste quelque chose de plus, c'est la situation faite à ces professions par la loi ; elles forment une catégorie spéciale qui n'est soumise qu'à un droit proportionnel variant avec la valeur locative, tandis que les industriels et les commerçants supportent en outre le droit fixe, comme nous le verrons plus loin ; de plus, nous l'avons déjà fait

1. 15 mars 1872, Lorrain.

2. 24 mars 1882, Clavel.

3. Art 65 de l'instruction de 1881. La sage-femme peut donc recevoir et soigner accidentellement des femmes en couches dans sa propre chambre, 11 février. 1857 Carbon.

remarquer, l'exercice de fait d'une profession diplômée ne donne pas lieu à l'application de la patente correspondante.

D'ailleurs, en théorie au moins, ce privilège était juste et logique. Pour les médecins par exemple, on comprenait bien leur soumission à la patente à l'époque où cette profession était ouverte à tout le monde, c'est-à-dire lors de la rédaction de la loi du 1^{er} brumaire an VII ; mais la loi de ventôse an XI ayant exigé des garanties de capacité, il devait s'en suivre logiquement une exemption de patente ; cette exemption se fit longtemps attendre, elle ne fut proclamée que par la loi de 1844, et fut retirée peu après par la loi de 1850. Aujourd'hui la loi est générale ; peut-être même fait-elle preuve d'une rigueur plus grande à leur égard : tous les médecins, officiers de santé, vétérinaires, même simples vaccinateurs (1) sont soumis à la patente ; le médecin n'y échappe que s'il soigne gratuitement les pauvres (2), ou s'il est fonctionnaire rétribué par un traitement fixe (3) et s'il se renferme étroitement dans les limites de ses fonctions (4) ; seraient imposables par exemple, quoique fonctionnaires, un inspecteur d'eaux thermales (5), un médecin militaire (6),

1. 6 février 1880, Rougier.

2. 15 août 1860, Beslay.

3. 15 avril 1853, Fromentin-Dupeux.

4. 27 février 1852, Geoffroy.

5. 25 juillet 1860, Alibert.

6. 22 mai 1882, Baudon.

un médecin de la marine commerciale commissionné par le gouvernement (1) qui se feraient retribuer par les malades privés qu'ils soigneraient : seraient également impossibles dans tous les cas et quoique fonctionnaires purs et simples, un médecin en chef d'hôpital général (2), un médecin des prisons (3), d'un établissement de bienfaisance (4), un médecin intérimaire d'hôpital (5); un médecin admis à faire un service même gratuit dans un hôpital (6); le conseil d'état a jugé que dans ce cas, son titre lui donnait un avantage de position très appréciable. La jurisprudence est donc en réalité plus rigoureuse pour les professions libérales que pour les autres.

Les avocats, eux aussi, pouvaient espérer faire consacrer leur droit à l'exemption ; la nature des services qu'ils rendent est si éloignée de celle des opérations commerciales qu'ils n'ont même pas d'action pour réclamer des honoraires en justice. Ils n'ont cependant pas échappé à la loi. C'est l'inscription au tableau qui est décisive pour la patente (7) ; les simples licenciés en droit (8) et les avocats stagiaires (9) n'y sont pas soumis, pas plus que

1. 31 juillet 1856, Rampal.
2. 1 novembre 1838, Arlin.
3. 21 septembre 1860, Daniel.
4. 15 avril 1852, Delourmel.
5. 28 décembre 1835 Deleau.
6. 7 août 1852, Lefebvre.
7. 18 juin 1866, Hérard.
8. 17 mars 1853, Rejaon.
9. 18 avril 1860, Sousbie.

l'avocat qui a cessé d'être inscrit et se borne à donner des consultations aux clients dont il a conservé la confiance (1) ; il n'en serait plus ainsi d'ailleurs s'il avait ouvert un cabinet public d'affaires (2). En revanche tout avocat inscrit doit payer la patente, même s'il n'exerce pas en fait (3), même s'il est conseiller de préfecture ou chef de division dans une préfecture (4) ; le fait matériel de l'inscription importe d'ailleurs peu, et la patente serait due, même si le peu d'importance du tribunal dispensait de la confection d'un tableau de l'ordre (5).

Plus encore que les médecins et les avocats, les titulaires des offices ministériels semblaient devoir être à l'abri de la patente ; on eût compris le refus de laisser assujettir à la taxe des professions libres, ceux qui exercent des professions privilégiées, en vertu de brevets dont le nombre est limité, et qui se trouvent dans des conditions analogues à celles des titulaires d'offices vénaux. En effet, en 1844, la commission et la chambre des députés avaient repoussé la proposition du gouvernement tendant à soumettre à la patente les officiers ministériels. Mais ce privilège devait disparaître comme les autres : ce fut la loi de 1850 qui le supprima ainsi que celui des autres professions libérales.

1. 6 août 1864, Brion.

2. 15 avril 1863, Donadio.

3. 30 novembre 1852, Castel.

4. 3 juin 1852, Livet et Rodet.

5. Mai 1850, Ardennes.

III.

Une troisième catégorie d'exemptions comprend divers cas de personnes tirant profit des fruits ou produits de leurs propriétés, et ne faisant par conséquent pas acte de commerce. Ces divers cas forment cinq groupes que nous allons étudier.

Sont d'abord exempts les laboureurs et cultivateurs, mais seulement pour la vente et la manipulation des récoltes et fruits provenant des terrains qui leur appartiennent ou par eux exploités, et pour le bétail qu'ils y élèvent, entretiennent ou engraisent; on refuse donc l'exemption à ceux qui étendent leurs opérations aux fruits et récoltes achetés par eux à d'autres personnes, ou à ceux qui ne justifient pas que leurs bestiaux ont été exclusivement élevés, entretenus ou engraisés sur leurs terrains (1), c'est-à-dire, dans ces derniers cas, à celui qui achète et revend dans les foires des bestiaux sans les faire séjourner sur ses terrains (2), ou en les envoyant aussi sur des terrains d'autres cultivateurs (3), ou en les nourrissant sur ses terrains avec des herbages achetés au dehors (4), ou encore à celui qui vend plus de bestiaux

1. 16 mai 1884, Baudry.

2. 27 janvier 1859, Fillod.

3. 21 septembre 1859, Guérin.

4. 1 décembre 1882, Faurie.

que ne peut en nourrir sa propriété (1). On devrait imposer également celui qui achète des récoltes sur pied et revend les grains (2), se rend concessionnaire à forfait de coupes de bois à exploiter (3) ou vend beaucoup plus de bois qu'il n'en récolte (4), celui qui vend le lait de ses chèvres (5) et de ses vaches (6) quand elles sont nourries avec des herbages achetés, ou qui achète des pommes pour faire du cidre (7) ou des raisins pour faire du vin, même s'il mêle à ce vin une certaine quantité de vin récolté sur ses propres terres (8) ; à moins que cette quantité ne soit supérieure à l'autre (9) ou que les raisins n'aient été achetés que pour améliorer la qualité du vin (10) ; ajoutons à ce propos que les bouilleurs de cru, ceux qui font de l'eau-de-vie avec leurs raisins sont aussi à l'abri de la patente (11), même s'ils y ajoutent une petite quantité d'eau-de-vie provenant de vins achetés (12) ; enfin seraient imposables ceux qui vendent des engrais

1. Article 67 de l'instr. de 1881.
2. 15 mai 1857, Baquet.
3. 15 avril 1872, Duquesnoy.
4. 9 mai 1879, Cottet-Thomas.
5. 11 juin 1880, Serrot.
6. 19 juin 1874, Courry.
7. 1 septembre 1865, Parenthoën.
8. 4 juin 1875, Buisson.
9. 30 mai 1858, Labbé.
10. 7 décembre 1872, Granier.
11. Art. 67 de l'instr. de 1881.
12. 31 avril 1867, Hurbin.

même provenant de leurs étables (1), des débris de coquillage servant à l'amendement du sol (2), ainsi que ceux qui louent leurs bêtes de somme (3), leurs pressoirs (4), leurs machines agricoles (5), à moins que ce ne soit accidentellement (6) gratuitement (7), ou bien encore, à moins que la rétribution demandée ne soit que l'équivalent des frais d'entretien et de réparation (8).

La règle est suffisamment claire pour le travail agricole, mais des difficultés se sont élevées relativement à l'exploitation industrielle appliquée aux produits des terres; sur ce point l'exemption accordée par la loi de 1844 en faveur de l'agriculture, ou plutôt de certains propriétaires ou fermiers a été abrogée par l'article 18 de la loi du 18 mai 1850, qui a assujetti à la patente « les transformations des récoltes et des fruits pratiquées au moyen d'agents chimiques, de machines ou ustensiles autres que ceux servant aux travaux habituels de l'agriculture. » C'est ainsi qu'on a fait payer la taxe à ceux qui fabriquent le vert-de-gris avec le marc provenant de leurs raisins (9), fabricants qu'on exempte aujourd'hui (10).

1. 10 janvier 1859, Sallé.

2. 13 mars 1860, Navane.

3. 7 décembre 1859, Schang.

4. 18 mars, 1857, Giafferi.

5. 7 novembre 1873, Limassier.

6. 10 mai 1864, Colombain.

7. 2 février 1883, Franceschi.

8. page 27 de la circulaire n° 91.

9. Exposé des motifs de la loi de 1850, M. Passy, ministre.

10. Art. 17 de l'instruction 1881.

La solution a également varié pour les produits étrangers à l'agriculture et extraits des fonds de terre, pour les substances minérales des minières ou carrières non concessibles ni soumises à une redevance au profit de l'état. Le conseil d'état avait d'abord été favorable à l'exemption, il déchargeait de la patente le propriétaire qui extrayait, lavait et vendait le minerai provenant de ses terres (1), ou qui exploitait les tourbes (2) et les matières pyrito-alumineuses de ses fonds (3). Mais ceci était exorbitant; l'exemption spéciale dont nous parlons n'a pas eu pour but comme on l'a dit parfois, de soustraire à la patente les fonds déjà soumis à l'impôt foncier (4), mais seulement de protéger les cultivateurs vendant les produits de leur sol; il est donc injuste de l'appliquer à des produits étrangers à l'agriculture (5). Tout au plus peut-on admettre, avec la jurisprudence, une exemption dans le cas où l'exploitation est bornée à l'usage du propriétaire, et par conséquent accessoire à l'agriculture, mais il n'en est plus ainsi quand elle constitue un véritable établissement industriel. C'est en vertu de ces principes que la jurisprudence applique le droit de patente aux extracteurs de minerai (6) ou aux exploitants de tourbières sans distin-

1. 26 avril 1847, Moris.

2. Ordonn. du 5 sept. 1836.

3. 8 janvier 1840, Bergier.

4. 23 décembre 1835, Lefebvre.

5. Art. 85 de la loi 3 frim. VII.

6. 26 déc. 1860, Bougueret.

guer s'ils sont propriétaires (1), ou fermiers des fonds (2) ou même simples adjudicataires du droit d'extraction (3), et qu'elle en décharge le propriétaire qui n'extrait la tourbe que pour sa propre consommation (4), notamment pour l'amélioration de ses terres, sans en faire un objet de spéculation. Le même critérium conduit à exempter le propriétaire qui extrait des pierres de son fonds pour le défricher (5) ou pour se servir des pierres, même s'il vend le surplus des pierres non utilisées (6), celui qui a seulement loué le droit d'exploiter sa carrière (7), ou même qui l'exploite mais par intermittence et seulement sur commande (8), ou tout au moins sans passer de marché ayant un caractère industriel ou commercial (9).

La matière des minières nous sert de transition pour passer au second groupe de notre troisième catégorie d'exemptions composée des « concessionnaires de mines, pour le seul fait de l'extraction et de la vente des matières par eux extraites, l'exemption ne pouvant en aucun cas être étendue à la transformation des matières extraites. » Ce privilège est logique, la taxe de patente aurait ici fait

1. 22 janvier 1862, Truche.
2. 22 mars 1855, Merlet.
3. 16 août 1867, Messio.
4. mars 1859, Pas-de-Calais.
5. 9 mai 1860, Perrot.
6. 30 mai 1879, Louis.
7. 16 mars 1883, Blasi.
8. 14 mai 1870, Fétiveau.
9. 22 décembre 1882, Piélin.

double emploi avec les redevances spéciales, l'une fixe, l'autre proportionnelle aux produits qui grèvent les mines en vertu de l'article 33 de la loi du 21 avril 1810. Ici donc, et bien qu'il y ait certainement spéculation, la vente sera libre, dans les limites de la loi, que le vendeur soit le concessionnaire en titre ou un sous-concessionnaire (1); que la vente ait lieu en dehors du carreau de la mine (2) ou même dans des entrepôts établis sur plusieurs points du département (3).

Sous l'empire de la loi de 1844, l'exemption des concessions de mines s'étendait même aux opérations ou manipulations qui peuvent être considérées comme des annexes des travaux d'exploitation sans s'y rattacher très étroitement. Mais la loi de 1880 limite rigoureusement l'exemption au seul fait de l'extraction des produits de la mine et à leur vente; cette exemption cesse dès que le concessionnaire soumet les matières extraites à des manipulations de nature à leur faire perdre leur caractère de produits miniers pour leur attribuer celui de produits industriels (4). De là des distinctions parfois subtiles, et des revirements de jurisprudence; c'est ainsi qu'on exemptait jadis la conversion en coke des charbons d'usine comme étant un fait accessoire à l'extraction, par conséquent, comme ne donnant pas lieu à la percep-

1. 14 novembre 1879, Caheu-Rambaud.

2. 6 mai 1857, Bretonnière d'Hanan.

3. 31 mai 1859, Charray.

4. Art. 65 et 67 de l'Instr. de 1881.

tion d'une taxe (1); mais aujourd'hui, la fabrication du coke et des agglomérés constitue une industrie distincte et supporte l'impôt (2). En principe, on continue à reconnaître le droit d'exemption à celui qui sans transformer ses matières extraites, les nettoye, les débarrasse de leur gangue (3) même s'il se sert pour cela de machines, bocards ou autres (4). En revanche, un concessionnaire de mines deviendrait imposable, comme exploitant d'une fonderie, s'il a un fourneau dans lequel il fait subir à une partie de ses minerais un traitement métallurgique (5), comme marchand de charbons de terre s'il centralise plusieurs concessions, dirige leur exploitation et fait le commerce des houilles extraites (6), ou encore s'il s'agit d'une société vendant ses propres produits, mais ayant son siège social à l'étranger (7), comme concessionnaire de chemins de fer avec péage, s'il s'agit d'une compagnie de mines qui s'est fait concéder un chemin de fer servant à la fois à son exploitation et au transport du public (8), comme exploitant d'eaux minérales ou thermales, si le concessionnaire d'une saline utilise ses eaux

1. 21 février 1851, Houilles de la Loire.

2. 7 mai 1880, C^{ie} de la Grande-Combe.

3. Art. 67 de l'Instr. de 1881.

4. 11 février 1870, de Clapier.

5. 11 février 1870, de Clapier.

6. 7 juin 1855, C^{ie} de Graissessac.

7. 24 février 1872, Honorez.

8. 9 avril 1867, Masclef.

dans un établissement de douches et de bains médicaux (1).

L'exemption en principe étant de droit strict, il faudra la refuser aux exploitants de minières ou mines non concessibles, ou encore de carrières souterraines ou à ciel ouvert (2). L'extraiteur du minerai de fer (substance non concessible) (3) paiera donc l'impôt, qu'il soit propriétaire ou fermier du fonds où gît le minerai (4) qu'il travaille pour son compte, ou pour le compte d'un maître de forges (5) (à moins toujours qu'il ne soit commis à appointements fixes) (6) qu'il se livre à des travaux d'extraction, ou non, par exemple s'il se borne à livrer à l'industrie comme matières premières pour la fabrication du fer les scories accumulées sur son terrain depuis un temps immémorial et recouvertes de terre végétale (7). Quant aux carrières, la loi atteint tous ceux qui extraient habituellement et dans un but de spéculation, des pierres, des meulières (8), du sable (9), de la marne (10) qu'ils soient

1. 8 novembre 1872, Guily, Lombart et C^{ie}.

2. 26 décembre 1860, Bougueret.

3. 29 oct. 1872, Duval.

4. 25 juillet 1848, Martonnaud.

5. Article 80 l'instruction de 1868.

6. 13 juin 1859, Robert.

7. 12 février 1875, Ozanne.

2. 28 juillet 1876, Gatellier.

3. 27 juillet 1884, Rocherolles.

4. 18 déc. 1875 Baronnet-Delaporte.

propriétaires ou simples locataires du fonds (1), même s'ils travaillent seuls (ils ne sont alors soumis qu'au droit fixe déterminé) (2) ; nous avons déjà dit que l'exemption ne pouvait être réclamée que par ceux qui défrichent leur terrain dans un but d'amélioration agricole, qui n'exploitent qu'accidentellement, ou qui concèdent l'exploitation et y restent étrangers (3).

Comme nous l'avons déjà laissé entendre, les salins, sources et puits d'eau salée étant concessibles, ont droit à l'exemption, pourvu que les propriétaires qui retirent ou même raffinent le sel ne le convertissent pas en produit industriel (4). La loi consacre par une mention expresse, cette exemption des propriétaires ou fermiers de marais salants qui résultait implicitement des règles générales de la matière.

Nous rencontrons ensuite, toujours dans notre troisième catégorie les propriétaires ou locataires louant accidentellement une partie de leur habitation personnelle. Il est parfois délicat de préciser les cas de ce genre où l'esprit de spéculation sera suffisant pour légitimer le retour au droit commun. Il faut avant tout pour avoir droit à l'exemption, se restreindre dans son habitation personnelle usuelle ; ce sera le cas des personnes qui cèdent à

1. 29 décembre 1871, Guérin.

2. 29 mai 1861, Viendrin.

3. 19 décembre 1861, Bénétaud.

4. Art. 67 de l'inst. 1881.

des tiers des pièces de leur appartement (1) qui louent pendant la saison des bains soit une partie de leur maison (2) soit leur maison toute entière quand cette maison avait été construite pour l'utilité immédiate du propriétaire (3). Cette dernière espèce ne serait peut-être plus tranchée dans le même sens aujourd'hui, car le conseil d'état a refusé d'exempter (4), ce qu'il faisait auparavant (5), le propriétaire qui louait en garni sa maison alors même que cette maison n'avait été construite ni appropriée en vue de la location, et qu'il payait la contribution mobilière; en tout cas, il faut, pour qu'il y ait exemption, que les pièces louées n'aient pas été disposées et meublées en vue de la location (6). Parmi les cas de location purement accidentelle, on peut citer ceux de l'héritier qui loue la maison du défunt en attendant le partage de la succession (7), du propriétaire qui loue sa maison pendant une absence (8), même quand elle se prolonge pendant six mois (9), du fonctionnaire qui loue son apparte-

1. Art. 67 de l'instr. de 1881.

2. 28 mars 1884, Bourrel.

3. 20 mai 1881, Tuloup.

4. 22 juin 1869, Biclet.

5. 25 janvier 1884, Leroux.

6. 25 avril 1879 Jacob.

7. 7 nov. 1870, Andrieux.

8. 9 fév. 1861, Peyrusat.

9. 16 juill. 1863, Montauzé.

10. 13 janvier 1858, Carez.

ment par suite d'un changement de résidence (1) ou enfin de la veuve qui loue sa maison garnie de meubles pendant les deux ans de veuvage prévus par la loi (2), le privilège cesserait d'ailleurs, si la veuve restée en possession de l'appartement, prolongeait le bail (3); à ces cas il faut assimiler celui du propriétaire qui loue à long terme à un maître d'hôtel, un hôtel garni de ses meubles (4).

Dans tous les autres cas, le privilège disparaîtra ; ainsi seront soumis à la patente ceux qui loueront une maison séparée de leur habitation personnelle (5) ou un corps de bâtiment de leur maison (6), ou un étage différent du leur (7), ou même une partie de leur propre appartement mais distincte et indépendante (8); la location d'une simple chambre donnerait lieu à l'application de la taxe, s'il était établi que le propriétaire ne s'est pas restreint dans son habitation personnelle (9). Ceci constant, il importe peu que le propriétaire s'occupe personnellement de ses locataires, ou qu'il ait un gérant (10), ou même qu'il ait sou-

1. 10 mars 1862, Dugé de Berneville.
2. 29 janv. 1862, Pra et David.
3. 19 mai 1882, du Bouchet.
4. 3 nov. 1882, du Bouchet.
5. 19 juin 1874, Janvier (note de Lebon).
6. 28 juin 1878, Bize.
7. 7 nov. 1879, Mestepès.
8. 9 juin 1882, Martin.
9. 15 février 1864, Sentein.
10. 19 juillet 1878, Lerolle.

loué à un logeur de profession (1), qu'il fournisse ou non la totalité des meubles (2) le service de domesticité (3) la literie, les ustensiles de ménage (4) qu'il passe des baux à long (5) terme ou même qu'il n'en passe pas du tout (6) ; la seule demande de locataires par affiche, légitime l'application de la taxe. Ces règles s'appliqueront aux maisons des villes d'eaux ou de bains de mer ; on assujettira à la patente celui qui louera en tout (7) ou en partie, (8) sa maison garnie, soit pendant toute l'année (9), soit pour la saison seulement (10) même s'il l'occupe, dans ce dernier cas pendant le reste de l'année (11), même s'il a fait bâtir pour lui la maison qu'il loue actuellement (12) ; il suffit qu'elle soit présentement disposée en vue de la location (13).

Notre troisième catégorie d'exemptés contient un dernier groupe, les pêcheurs, lors même que la barque qu'ils

1. 7 avril 1876, Bœuf.
2. 23 avril 1862, de la Borde-Caumont.
3. 16 avril 1856, Bernard
4. 13 janvier 1858, Dupont
5. 20 juin 1879, de Villecholle.
6. 7 août 1874, Biard, Noël.
7. 20 décembre 1855, Plantard de Lencourt.
8. 19 juin 1874 Janvier ; 28 juin 1878 Castleran ; 20 sep. 1871 Dupouney.
9. 17 sept. 1847, Dumoret.
10. 30 mai 1866, Graffet.
11. 3 mai 1878, Bleuet.
12. 7 août 1869, Vergniolle.
13. 9 juin 82, Martin ; 25 janv. 84, Leroux.

montent leur appartient. La distinction est parfois délicate à saisir entre eux et les armateurs légalement impossibles ; c'est ainsi que le propriétaire de petites barques armées pour la pêche supportera la patente s'il ne monte pas ces barques et s'il participe aux frais et aux chances de gain de l'entreprise (1) ; il ne la supporterait pas, en revanche, s'il pêchait lui-même, même s'il n'était propriétaire que pour partie de la barque (2) ; aux pêcheurs on assimile le propriétaire de parcs à huîtres (3).

IV

Nous nous bornons pour le moment à citer la quatrième classe d'exceptions : les associés en commandite, les caisses d'épargne et de prévoyance administrées gratuitement et les assurances mutuelles régulièrement autorisées. Nous retrouverons cette importante catégorie plus loin et l'étudierons avec plus de détails.

V

La cinquième classe, plus nombreuse, ne comprend pas moins de neuf groupes d'ailleurs d'importance inégale. Le premier groupe comprend les capitaines de navires de

1. 8 fév. 1878, Heulin.

2. 7 mai 1875, Vasseur.

3. 23 janv. 1880, Marchand.

commerce ne naviguant pas pour leur compte. Comme pour les pêcheurs, leur distinction d'avec l'armateur sera parfois délicate ; tout armateur est imposable, que le vaisseau par lui équipé soit destiné au long cours, au cabotage ou à la pêche, mais il est seul imposable ; le propriétaire non armateur de navires (1), sauf de navires de grand cabotage, celui qui a dans un navire un intérêt quelconque autre que celui d'armateur (2), enfin le capitaine propriétaire pour partie de son navire, mais qui ne se livre pas à des opérations constituant la qualité d'armateur, tels que chargements pour son compte, recherche du fret (3), etc., sont exempts de la patente.

Le second groupe comprend les cantiniers attachés à l'armée ; il faut leur assimiler les cantiniers des prisons militaires (4), ceux des sapeurs-pompiers de Paris (5) et le porte-clefs d'une citadelle (6) ou le concierge d'un quartier de cavalerie, quand ils fournissent du vin aux militaires.

Le troisième groupe, formé des écrivains publics ne demande aucun développement. Mais le quatrième est fort important ; il comprend les commis et toutes les personnes travaillant à gages, à façon ou à la journée, dans

1. 8 août 1855, Olive.

2. 11 août 1841, Jacquemon.

3. Circul. 91, p. 7.

4. 16 sept. 1848, Saint-Gratie

5. 10 février 1882, Roumingau

6. 21 janv. 1857, Decler.

les maisons, ateliers et boutiques des personnes de leur profession.

Il n'est pas toujours facile de distinguer les commis des commissionnaires, courtiers et autres; cette différence est pourtant capitale; les commissionnaires sont de véritables commerçants agissant en leur nom et pour leur compte (1), tandis que les commis ne supportent jamais les pertes commerciales; mais leur est-il nécessaire pour garder cette qualité, d'être rétribués par un traitement fixe? Avant 1858, on admettait la négative et l'on regardait comme commis ceux qui, moyennant des remises proportionnelles, faisaient des achats et des ventes ou recueillaient des commandes pour le compte d'une maison de commerce (2); mais depuis la loi du 4 juin 1858, ces actes constituent la profession de « représentant de commerce; » de là de nouvelles difficultés pour en distinguer les commis; on admet généralement que celui qui n'est attaché qu'à une seule maison de commerce est un commis (3), tandis que celui qui agit pour plusieurs maisons sera classé suivant les cas à la 4^e classe du tableau

1. Pour les commissionnaires en marchandises (tableau B opérations en gros et demi-gros) voir les arrêtés du Conseil d'État suivants 20 avril 1883, Weiss, 15 juin 1883, Baldomar, 14 déc. 1883, Neffe, 8 août 1884, Gautier, 16 mai 1884, Necker. Pour les courtiers en marchandises (même tableau, mêmes opérations) 4 mai 1838, Morin, 23 nov. 1883, Hérail, 5 mai 1884, Le Masurier, 4 juillet 1884, Portal.

2. 5 mars 1852, Moinat.

3. 31 mai 1848, Barthémy

A comme représentant du commerce (1) ou au tableau B comme un facteur en marchandises (2); ce dernier sera toujours payé par des deniers proportionnels mais comme le représentant peut l'être de même (3), ce ne sera pas sur ce point là, un critérium à admettre sans précautions.

Aussi certaines réclamations de contribuables imposés qui se prétendent commis, sont-elles rejetées par le Conseil d'Etat (4), d'autres maintenues (5) même si le réclamant ne fait le courtage que pour le compte d'un seul marchand (6); parfois le commis sera imposé comme marchand forain si au lieu de transporter des échantillons, il voyage avec des marchandises et les vend, même s'il est dans ce cas le commis d'un marchand colporteur muni de patente (7); enfin le commis sera imposé comme commerçant s'il opère personnellement la vente, loue en son nom son magasin, et fait figurer son nom sur l'enseigne et les factures (8); mais il serait à

1. Le représentant de commerce pourra être imposé d'après les règles du tableau B s'il fait les opérations en gros et demi gros 15, fév. 1884, Morin.

2. 30 août 1867, Fay.

3. 4 mai 1883, Kraff; 13 juillet 1883, Varnerot; 4 juillet 1884, Chamillier.

4. 27 avril 1872, Canard.

5. 3 mars 1864, Hovinie-Desjardin.

6. 3 décembre 1875, Roy.

7. Art. 84 de l'inst. de 1881.

8. 27 mai 1857, Tachon.

tort imposé comme associé s'il prenait part aux bénéfices sans participer aux pertes, même s'il avait des fonds placés dans la maison (1). N'est pas davantage imposable celui qui gère une maison de commerce, (2) ou qui opère pour le compte d'une maison étrangère moyennant un traitement fixe (3).

L'article 85 de l'instruction de 1881 exempte spécialement une catégorie de ces commis, ce sont les commis-voyageurs qui se bornent à offrir des marchandises sur des échantillons et à prendre des commandes; on leur assimile ceux qui, outre traitement fixe, ont des remises proportionnelles, exceptionnelles (4) ou insignifiantes (5), ou qui, s'ils en ont ne se chargent pas d'expédier les produits vendus ni de recouvrer les prix de vente (6); dans ces divers cas, il ne serait plus commis-voyageur, mais bien représentant de commerce ou courtier en marchandises; c'est ainsi qu'on imposerait celui qui fait sur les lieux mêmes livraison des objets vendus, mais avec des marchandises achetées à d'autres marchands qui les lui adressent sur les lieux sans qu'elles soient exposées en magasin ou dans un étalage public (7). Aux termes de

1. 21 janvier 1857, Bourdon.

2. 7 décembre 1860, Demeule.

3. 7 mai 1880, Frémont.

4. 17 mai 1878, Picard.

5. 9 mars 1877, Joly.

6. 29 juillet 1868, Fortineau.

7. 4 juillet 1868, Blanche.

l'article 24 de la loi de 1880, les commis-voyageurs étrangers sont traités relativement à la patente de la même façon que les commis-voyageurs français chez leurs propres nations; la taxe varie en conséquence de 20 francs pour les Belges à 653 fr. 20 pour les Suédois; ces droits sont imposés pour leur chiffre intégral dans toute l'étendue de la France, quelle que soit la population et le nombre de centimes additionnels de la commune où la patente est délivrée (1).

Le groupe suivant est celui des « ouvriers travaillant chez eux ou chez des particuliers, sans compagnons ni apprentis, soit qu'ils travaillent à façons, soit qu'ils travaillent pour leur compte et avec des matières à eux appartenant, qu'ils aient ou non une enseigne ou une boutique. » Sur ce point, la jurisprudence a longtemps été flottante; avant la loi de 1850, elle accordait l'exemption, comme aujourd'hui, même aux ouvriers travaillant pour leur compte et avec des matières leur appartenant (2); la loi du 18 mai 1850 visant les patentables des quatre dernières classes du tableau A, annexé à la loi du 25 avril 1844 et du tableau D, annexé à la loi même de 1850, imposa à la moitié des droits les ouvriers exerçant pour leur compte une profession consistant en un travail de confection, fabrication ou main d'œuvre, lorsqu'ils travailleraient sans compagnon ni apprenti; ce fut une diminution pour quelques patentables, mais ce fut une aggravation pour le

1. Art. 85 de l'inst. de 1881.

2. 6 avril 1850. Chaumonot, 21 déc. 1850, Liron.

plus grand nombre; la loi du 4 juin 1858 restitua l'exemption, à ceux qui ne se faisaient aider ni par un compagnon ni par un apprenti et qui n'avaient ni enseigne ni boutique; la loi du 2 juillet 1862 dispensa de cette dernière condition; enfin, d'après la loi de 1880, il n'y a plus à distinguer suivant les classes des tableaux, la nature de la profession, le local où elle s'exerce et le compte de qui elle s'exerce; il suffit que celui qui prétend à l'exemption puisse être considéré comme un véritable « ouvrier. »

Les dispositions de la loi n'en contiennent pas moins quelques obscurités; elle en a elle-même éclairci une fort importante en déclarant que « ne sont point considérés comme compagnons ou apprentis, la femme travaillant avec son mari, les enfants non mariés travaillant avec leurs père et mère, le simple manœuvre dont le concours est indispensable à l'exercice de la profession. » Le manœuvre, aux termes d'une circulaire ministérielle, ne s'entend que de l'homme de peine qui se borne à porter les matériaux et à servir les maîtres ou compagnons (1); il ne faudrait donc pas considérer comme manœuvre, celui qui a satisfait à certaines épreuves (2) ou qui a formé un contrat d'apprentissage (3), à moins qu'il ne tienne la place d'un véritable manœuvre, ou encore l'ou-

1. Circ. 106.

2. Circ. 46, p. 29.

3. 9 juin 1876, Carrié.

vrier occupé par un charpentier (1), ou même par un blanchisseur (pour le lavage du linge), la nature des travaux qui constituent ces professions ne rendant pas indispensable le concours d'un manoeuvre (10 avril 1869, Bédouin-Machefer).

Cet aide, ce manoeuvre est nécessaire dans l'armurerie, la quincaillerie, il faut un lanceur dans les métiers à soieries, un batteur dans une forge, etc., mais un compagnon n'est pas nécessaire aux bottiers (2), cordonniers (3), bourrelliers (4), charrons (5), menuisiers (6), serruriers (7), etc. Peu importe dans les cas de ce genre que l'apprenti soit le petit-fils âgé de moins de 16 ans du maître (lorsque d'ailleurs ses parents vivent encore) (8) ou son fils marié (9), ou son père (10), ou son frère (11) même associé (12), même si lui-même est devenu incapable, par suite d'infirmités ou de maladie, d'exercer sa profession (13); peu importe enfin que les ouvriers visés tra-

1. 29 juill. 1868, Basille.
2. 6 août 1878, Arrivel.
3. 18 juillet 1860, Sainmont.
4. 23 novembre 1883, Deleval.
5. 9 juillet 1856, Matignon.
6. 26 novembre 1880, Dottiches.
7. 3 mars 1864, Hinons.
8. 20 novembre 1874, Boyer.
9. 15 avril 1863, Bourniquel ; 3 mars 1875, Varry.
10. 4 avril 1882, Suzzarrelli.
11. 18 décembre 1867, Durand ; 8 février 1865, Legoupil.
12. 19 décembre 1879, Ravain.
13. 9 février 1869, Tarroux ; 3 mars 1864, Hinons.

vaillent ou non au domicile du maître (1), ou même que l'ouvrier ait une autre profession, notamment celle de domestique (2), ou de garçon de terre (3).

Les ouvriers travaillant avec un apprenti de moins de 16 ans seraient donc imposables s'ils travaillaient dans une boutique, un magasin ou des ateliers disposés de manière à faire appel à la clientèle (4), ou même dans une pièce quelconque pour peu qu'elle pût être considérée comme boutique, ainsi un atelier séparé de la maison d'habitation par une cour donnant directement sur la rue (5), ou mieux encore, une pièce au rez-de-chaussée avec une large baie sur la rue (6), à plus forte raison si des objets de commerce garnissaient la baie (7). Quant à l'âge des apprentis, l'instruction de 1881 recommande de le rechercher attentivement sur les registres de l'état civil ou sur les contrats d'apprentissage ; à défaut de ces actes, on s'en tient à la notoriété. Il n'y a pas lieu à patente d'ailleurs, si l'apprenti n'est là que d'une façon accidentelle (8), même s'il travaille plusieurs mois consécutifs (9).

1. 18 juillet 1884, Majotin.

2. 13 février 1874, Vignon.

3. 17 mai 1854, Pinçon.

4. Art. 71 de l'instit. 1881.

5. Leclerc, 1881, p. 104,

6. 23 mars 1880, Aubry.

7. 18 juin 1880, Ragot.

8. 30 juin 1858, Maze.

9. 19 décembre 1879, Rollot.

A cette catégorie des ouvriers se rattachent les deux groupes suivants : les ouvriers travaillant en chambre avec un apprenti âgé de moins de seize ans, et la veuve qui continue avec l'aide d'un seul ouvrier et d'un seul apprenti la profession précédemment exercée par son mari. Ce sont des motifs d'humanité qui légitiment ces nouvelles exemptions ; aussi faut-il les restreindre aux seules hypothèses prévues par la loi. Notamment l'exemption accordée par la loi à la veuve qui continue avec l'aide d'un ouvrier la profession de son mari, ne doit s'entendre que des professions manuelles ; elle serait refusée à une veuve exerçant la profession d'épicière, mercière, ou toute autre industrie pour laquelle son mari n'aurait pas été fondé à demander l'exemption.

La reconnaissance des cas d'exemption est une question d'appréciation de faits individuels. Le fait de travailler pour le compte d'autrui, nous l'avons vu, n'est plus essentiel à l'exemption ; ce sont les conditions précaires où travaillent les ouvriers qui expliquent l'assimilation de certains patrons modestes aux ouvriers mêmes. Il y a donc lieu de considérer, que l'exemption motivée généralement par la nature des opérations en tant qu'elles consistent en un travail de confection de main d'œuvre, ou sur commande, peut l'être également, dans certaines circonstances, par les conditions de durée, d'importance et de stabilité dans lesquelles la profession est exercée. En revanche, quand les opérations auxquelles se livrent les ouvriers présentent le caractère d'une spéculation indus-

trielle ou commerciale, le titre à l'exemption disparaît, et le patentable rentre dans la règle commune (1).

Ainsi, l'exemption sera refusée aux boulangers, attendu qu'il entre dans leur profession plus de spéculation commerciale que de main-d'œuvre proprement dite (2), à ceux qui vendent avec les objets qu'ils fabriquent, d'autres objets qu'ils achètent tout faits pour les revendre (3), à l'étameur ambulant qui est en même temps marchand forain (4), au bouilleur de cru qui se transporte au domicile des propriétaires (5); l'exploitant de carrières sera exempté s'il n'exploite que d'une façon intermittente, dans l'intervalle de ses travaux agricoles (6) ou sur demande (7), même s'il se fait aider de ses deux fils mariés (8); mais il n'en serait plus de même s'il donnait à son exploitation un caractère industriel ou commercial (9), par exemple, s'il s'est engagé par traité à céder à un marchand les pierres extraites (10). Pour la même raison seraient assujettis à la patente ceux qui sont véri-

1. Inst. de 1881, art. 70.

2. 11 février 1876, Sabatier.

3. 5 juillet 1878, Servièrè.

4. 29 octobre 1872, Andrieu.

5. 15 octobre 1872, Gauvin. *Contra* 24 janvier 1866, Marseillais.

6. 31 janvier 1866, Faure.

7. 14 mai 1870, Fétiveau.

8. 22 décembre, 1882, Piélin.

9. 16 novembre, 1866, Lasserre.

10. 7 avril 1870, Péricat.

tablement commerçants tout en travaillant de leurs mains, les pharmaciens (1), les pédicures (2), le menuisier qui a un magasin distinct de son atelier (3), le mégissier qui vend les peaux qu'il prépare (4), le marchand de couleurs qui revend en détail les couleurs qu'il a achetées en gros et qu'il a ensuite mélangées et assorties (5), le teinturier qui a un établi industriel ou simplement une boutique ouverte au public (6), etc. Il ne faut pas exagérer la signification du mot établissement industriel; un teinturier notamment ne peut pas exercer sa profession sans des cuves et des fourneaux; la présence de ces ustensiles ne suffirait cependant pas pour l'assujettir à la patente (7); il en serait de même pour un fabricant de chandelles qui a besoin de fourneaux et de moules (8), pour un filateur et cardeur par procédés mécaniques qui se sert par conséquent de machines (9), pour un fabricant à métiers qui n'emploie que ses fils non mariés (10), pour un tourneur en bois qui utilise la force motrice d'un moulin à eau, etc. (11).

1. 17 juin 1870, Bru.
2. 7 juin 1855, Ganidel.
3. 31 mars 1876, Gaubil.
4. 6 août 1880, Ilhur. Thurriague.
5. 6 avril 1869, Grégoire.
6. 18 mars 1860, Houppert.
7. 2 mai 1868, Picot; 28 déc. 1877, Trémoulet.
8. 3 février 1883, Lerat.
9. 13 septembre 1864, Marrot.
10. 7 mai 1875, Nicard.
11. 26 juillet 1874, Briot-Agisson.
12. 20 avril 1883, Janod.

Il ne faudrait pas non plus s'arrêter au fait que l'ouvrier est accessoirement commerçant; ainsi la patente ne doit pas frapper le chapelier qui suit les foires (1), le constructeur de barques qui se rend à la ville pour écouler les produits de sa fabrication (2), le cloutier qui colporte ses clous dans les villages voisins (3), la modiste pour dames qui travaille seule (4), le pâtissier qui fait des gâteaux sur commande (5), etc.

Notre cinquième classe comprend encore deux groupes que nous pouvons réunir. Le premier comprend les personnes qui vendent en ambulance dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, soit des fleurs, de l'amadou, des balais, des statues et figures en plâtre, soit des fruits, des légumes, des poissons, du beurre, des œufs, du fromage et autres menus comestibles: le second comprend les savetiers, chiffonniers au crochet, les porteurs d'eau à la bretelle ou avec voiture à bras, les rémouleurs ambulants, les garde-malades.

Il ne faut pas confondre ces divers marchands ambulants, avec les marchands forains. Ceux-ci sont soumis à une taxe variant suivant qu'ils ont une balle, une bête de somme ou une voiture à collier; peu importe que le marchand forain vende pour son compte ou pour le

1. 14 février 1873, Saby.

2. 12 mars 1882, Durafour.

3. 17 juin 1868 Collot. *Contra* 6 juin 1866, Gourdault.

4. 27 juillet 1883, Rodière.

5. 1 décembre 1882, Marty.

compte d'une autre personne (1), même de son père, (2), ou beau-père (3), de son fils (4), de sa sœur (5), de sa femme séparée de bien (6); peu importe qu'il ait fabriqué une partie des objets qu'il vend (7), ou que ces objets soient mêlés à des menus comestibles pour lesquels il y a exemption, (8) il y est soumis même si l'âne qui traîne sa voiture ne lui appartient pas (9), à moins toutefois que la voiture ne serve qu'à la livraison des marchandises (10), il serait encore soumis s'il se servait de voitures publiques ou de chemins de fer (11); la considération qu'il ne vend qu'à des marchands (12), ou que son commerce l'oblige à un nombre périodique de tournées (13), ne le déchargerait pas de l'impôt. La jurisprudence a varié sur le point de savoir s'il fallait soumettre à la patente celui qui, ayant une boutique ouverte dans un lieu, colportait en d'autres endroits ses marchandises;

1. Article 84 de l'inst. 1881.
2. 27 juin 1879, Dupuy.
3. 5 avril 1881, Valliergue.
4. 2 décembre 1881, Guichard.
5. 4 mai 1859, Blazy-Laplate.
6. Art. 84 de l'instruction de 1881.
7. 1 juin 1877, Hémert.
8. 4 février 1875, Lapetite.
9. 14 avril 1859, Dupont.
10. 11 février 1870, Sainson.
11. 19 mars 1864, Dupont.
12. Circul. 91, p.25.
13. 27 décembre 1878, Chotin.
14. 31 juillet 1867, Bourgeois.

on l'exemptait d'abord (1) puis on l'imposa quand les ventes faites au dehors étaient plus importantes que celles faites au lieu de la résidence (2) maintenant il est toujours imposé (3). Par exception certains marchands forains sont spécialement exemptés, les marchands de bestiaux, les blattiers, les coquetiers, les marchands de volaille et gibier (4); on n'assujettit même pas à la patente le chiffonnier ambulant qui colporte accessoirement des objets de menuiserie (5), le colporteur qui écoule dans les pays voisins les produits de sa fabrication (6), celui qui vend dans les foires et marchés soit sous une échoppe mobile et sans place fixe (7), soit à une place fixe et louée à l'année (8), à moins qu'il n'ait une voiture à un collier (9), celui qui achète en France des marchandises qu'il revend en vrai marchand forain en Espagne (10).

1. Circulaire 91 p. 15.
 2. Circulaire 159 p. 12.
 3. 29 mai 1861, Legris.
 4. Circulaire 91 p. 5.
 5. 30 août 1867, Uzac.
 6. 17 juin 1868, Collot.
 7. 11 juillet 1864, Legris.
 8. 28 avril 1882, Pradié.
 9. 3 décembre 1880, Desgorges.
 10. 6 novembre 1880, Denat.
-

III. — RÈGLES GÉNÉRALES DES PATENTES

I

Après les exemptions et les atténuations du droit normal de patente, il nous faut parler de ses aggravations dans certains cas. C'est ainsi qu'au cas d'établissements multiples, nous verrons le commerçant assujéti à des droits accumulés. On s'était même demandé jadis s'il ne devait pas en être de même pour les professions multiples, mais on a vite reconnu l'impossibilité d'une pareille mesure fiscale ; les grands commerçants de la capitale que l'on visait sans doute, auraient bien été atteints, mais aussi et surtout les deux tiers des patentables des campagnes que l'on ne visait pas. Comme le disait le rapporteur de la loi de 1844, « s'il fallait leur demander un droit fixe pour l'épicerie, un pour la mercerie, un pour la quincaillerie, un pour chaque branche de leur petit négoce, combien d'entre eux résisteraient à cette aggravation d'impôts ? » Et le ministre des finances, dans la séance du 18 décembre 1877, concluait dans le même sens : « Cette mesure paraît irréalisable, et serait dans certains cas souverainement injuste, (car) la multiplicité des natures de marchandises n'est nullement un indice de l'importance du commerce. »

Aussi l'article 7 de la loi de 1880 qui régit aujourd'hui la matière des professions multiples, exercées dans le même établissement est-il conçu en ces termes : « Le patentable qui dans le même établissement exerce plusieurs commerces, industries ou professions ne peut être soumis qu'à un seul droit fixe. Ce droit est le plus élevé de ceux qu'il aurait à payer s'il était assujetti à autant de droits fixes qu'il exerce de professions. Si les professions exercées dans le même établissement comportent pour le droit fixe, soit seulement des taxes variables à raison du nombre d'employés, d'ouvriers, de machines ou d'autres éléments d'imposition, soit à la fois des taxes de cette nature et des taxes déterminées, c'est-à-dire arrêtées à un chiffre variable, le patentable sera assujetti aux taxes variables d'après tous les éléments d'impositions afférents aux professions exercées, mais il ne paiera que la plus élevée des taxes déterminées. » Cette règle est claire et n'a pas besoin d'explication.

La solution de la loi est différente en matière d'établissements multiples ; si la réunion de plusieurs industries dans un même local ne prouve pas l'importance de la profession, la possession simultanée de plusieurs établissements est un signe certain de l'extension des affaires commerciales. C'est en vertu de cette remarque que l'article 19 de la loi du 18 avril 1850, modifiant l'article 7 de la loi de 1844, disposa qu'il serait appliqué, outre le droit fixe le plus élevé en entier pour l'établissement principal, un demi droit fixe additionnel pour chacun des autres éta-

blissements, jusqu'à concurrence du double du droit fixe principal; cette disposition, aujourd'hui abrogée, étant spéciale aux tableaux A et B; la loi du 4 juin 1858 l'étendit au tableau C, et supprima le maximum des demi-droits qui devinrent strictement proportionnels aux établissements. Cette loi souleva de nombreuses difficultés; le conseil d'état admit comme critérium que la fabrique ne formerait qu'une partie de l'établissement commercial si elle était très rapprochée du magasin et ne contenait pas de resserres pour les marchandises (1), à moins que des ventes n'y eussent lieu (2). Aussi des pétitions motivèrent-elles l'introduction dans la loi du budget de 1869 d'une disposition nouvelle qui déchargea le fabricant du demi-droit fixe additionnel pour le magasin séparé dans lequel il vendait en gros les seuls produits de sa fabrication. « Quant au fabricant qui opèrerait à la fois des ventes dans son établissement industriel et dans un magasin de ventes séparé, la loi, dit l'exposé des motifs, continuera à le considérer comme ayant pris la qualité de marchand à côté de celle de fabricant. » De là résulta la loi du 29 mars 1871 qui soumit les établissements distincts des tableaux A, B et C chacun à un droit fixe entier dans la commune où était situé l'établissement, et dispensa ainsi de rechercher l'établissement principal et les secondaires.

L'article 8 de la loi du 15 juillet 1880 confirme ce principe général : « Le patentable ayant plusieurs éta-

1. 29 janvier 1862, Mélot.

2. 10 juin 1867, Bizet.

blissements, boutiques ou magasins de même espèce ou d'espèces différentes est, quel que soit le tableau auquel il appartient comme patentable, passible d'un droit fixe en raison du commerce, de l'industrie ou de la profession exercée dans chacun de ces établissements, boutiques et magasins.... Les droits fixes sont imposables dans les communes où sont situés les établissements... qui y donnent lieu.» A ce principe, l'article 9, reproduisant l'article 4 de la loi du 2 août 1868, apporte une exception en faveur du patentable qui est à la fois fabricant et marchand, « il est exempt de droit fixe pour le magasin de vente séparé de sa fabrique où sont vendus exclusivement en gros les seuls produits de sa fabrication ; » l'exemption n'est d'ailleurs accordée qu'à un seul magasin, le plus rapproché de l'établissement industriel ; les autres restent soumis à un droit fixe. En conséquence, chaque établissement au point de vue du droit fixe doit être considéré isolément, « être taxé sans avoir égard aux cotisations que l'exploitant peut supporter soit dans la même commune, soit dans d'autres, pour une même profession ou des professions différentes (1). » C'est une question de fait que de savoir en quoi consiste un établissement ; la solution dépendra « de circonstances purement locales, par exemple de l'observation attentive des lieux, de l'étude intelligente et suivie des procédés et des usages du commerce et de l'industrie. » Sauf le cas spécial que prévoit le § 2 de l'article 7, il n'est dû qu'un seul droit déterminé pour l'ensemble

1. Art 19 de l'inst. de 1881.

des professions exercées dans une seule pièce ou dans plusieurs pièces d'une même maison ayant entre elles des communications intérieures, lorsque d'ailleurs il n'y a pas de comptabilité particulière ni de préposés spéciaux (1).

Parfois même deux établissements réellement distincts mais ouverts alternativement ne comptent que pour un ; ainsi un pharmacien qui ferme sa boutique pendant qu'il va faire une saison d'eaux (2), un patentable qui, outre son magasin central, a dans d'autres communes ou départements, des fabriques (3), un magasin de dépôt (4), un atelier de réparation (5), de construction, d'entretien (6) ; ainsi encore le marchand forain (7), celui qui vend hors de son magasin mais à une place non fixe, non louée à l'année (8), ou qui vend bien à une place fixe, à un étal de la halle (9), mais alors que son magasin est exproprié et va disparaître (10). De même enfin les professions accessoires dépendant de la profession principale, le maître maçon qui fait exploiter sa propre carrière par

1. Art. 19 de l'instruction de 1881.

2. 29 mars 1878, Claverie.

3. 9 juin 1882, Lhermite.

4. 4 juin 1862, Lalizel.

5. 3 mai 1878, Matricali.

6. Art. 20 et 21 de l'inst. de 1881.

7. 3 déc. 1867, Sarrazin.

8. 20 février 1861, Renaud.

9. 31 juillet 1874, Drianne-Lelief.

10. 4 août 1868, Louvrier.

ses ouvriers (1), ou encore les professions exercées en dehors du domicile, artisans, charpentiers, couvreurs, maçons, blatiers, marchands de bestiaux etc., dans ces cas en effet, l'établissement suit en quelque sorte la personne qui exerce le commerce, l'industrie ou la profession, et est indivisible (2).

D'ailleurs il serait contraire à l'esprit de la loi de considérer comme n'en formant qu'un seul, des établissements complètement distincts ; ainsi un patentable qui exercerait dans la même maison plusieurs professions ayant chacune sa direction, sa comptabilité, son préposé spécial ; ce dernier trait, l'affectation d'un préposé spécial, est un des signes les plus certains de la pluralité d'établissements (3) ; la femme et les enfants non mariés ne sont pas considérés comme des préposés spéciaux (4), à moins qu'il n'y ait deux établissements séparés par la voie publique (5). Comme nous l'avons dit, les lieux de dépôt, les ateliers de construction et réparation ne forment pas des établissements distincts ; non plus que les ouvriers disséminés, les ensembles de bâtiments renfermés dans une même clôture et concourant à un même résultat matériel, sous une direction unique ; il en serait différemment des établissements situés dans des lieux différents, ou ayant des

1. 2 août 1878, Durand.

2. Art. 20 de l'inst. de 1881.

3. Art. 20 de l'inst. de 1881.

4. 20 déc. 1866, Buferne.

5. 9 janvier 1874, Laflotte.

directions distinctes, ou affectées à des travaux divers, ainsi un moulin à farine annexé à une filature (1).

II

La patente est due pour l'année entière, par tous les individus exerçant au 1^{er} janvier une profession imposable (2). Cette règle souffre parfois des dérogations; dans certains cas le patentable supporte une augmentation de taxe, jamais d'ailleurs il ne peut, hors des cas prévus, exiger une diminution. Les cas d'augmentation sont limitativement énoncés par la loi ; le contrôleur ne peut pas, par exemple, établir une matrice supplémentaire sous prétexte que les éléments de cotisation d'un patentable auraient été appréciés d'une façon trop indulgente dans le rôle primitif; une omission même au rôle primitif ne donnerait pas ouverture à un supplément pour l'année antérieure à celle de l'émission des rôles primitifs, et celles qui l'ont précédée (3); on ne peut arguer ni d'une erreur matérielle de l'employé qui aurait diminué à tort le chiffre d'imposition (4), ni de l'amélioration survenue dans la position d'un patentable depuis la formation du rôle primitif (5), ni de la transformation d'une société en

1. Art. 20 de l'inst. de 1881.

2. Art. 28 de la loi du 15 juillet 1880.

3. Art. 121 de l'inst. de 1881.

4. 24 juin 1870, Schlumberger.

5. 24 mars 1865, Glastang.

commandite en société anonyme (1), ni de la succession d'un patentable à un autre décédé sans liquidation ni fermeture d'établissement (2), ni de la substitution d'un droit de pleine propriété à un droit de propriété indivise, la taxe restant d'ailleurs la même en réalité (3), ni à plus forte raison d'un fait quelconque antérieur au recensement du contrôleur (4).

De même il n'y a lieu à aucune réduction si le patenté cesse son commerce ou son industrie dans le courant de l'année par suite d'une fin de bail (5) sans cession d'établissement (6), de l'expiration d'un traité de concession (7), d'une suspension de travail pour service militaire (8), même par suite d'un cas de force majeure, disparition du patentable (9), maladie (10), incendie (11), démolition de maison (12), naufrage de navire (13), ou en-

1. 24 janvier 1879, Soc. de sucrerie de Lizy-sur-Ourcq.

2. 28 juin 1869, Mousseigne.

3. 2 février 1883, Bidault.

4. 27 novembre 1873, Namur.

5. Un amendement en ce sens de M. Victor Plessier fut repoussé par la chambre comme contraire au principe de proportionnalité Journ. Offi. 1880, p. 5115.

6. 27 déc. 1854, Moulin.

7. 13 av. 1877, Vezon; 23 fév. 1877, Autric.

8. 1 oct. 1872, Leplé.

9. 12 fév. 1868, Signoret.

10. 16 juill. 1863, Langlade.

11. 5 janv. 1883, Lazare.

12. 31 mai 1859, Mazurier.

13. 10 juill. 1874, Petit.

côre mesure administrative ou judiciaire (1), expropriation pour utilité publique (2), suppression d'office (3). Dans tous ces cas, on peut seulement se pourvoir en remise ou en modération, et c'est au préfet d'examiner s'il faut accorder ou rejeter (4).

La cessation effective d'une profession ne donnera pas non plus droit à l'exemption ; aussi resteront soumis à la patente l'avocat sans causes (5) ou l'expert sans clients (6) mais toujours inscrits à leurs tableaux respectifs, le logeur en garni sans locataires, le commerçant ou l'industriel qui se borne à écouler les produits de son exploitation précédente, ou à liquider ses marchandises (7) ; il y aurait cependant exemption s'ils s'agissait d'un dernier reliquat de liquidation (8), et aussi d'un entrepreneur qui a cessé ses travaux (9), d'un médecin qui ne voit plus de malades sauf gratuitement (10), d'un huissier (11) et d'un associé (12)

1. 2 fév. 1883, Ribaud.

2. 18 août 1855, Bresse.

3. 16 déc. 1881, Villemet, notaire, 5 mai 1882, Froment-Curtil, huissier.

4. 2 fév. 1859, Dietsch.

5. 2 fév. 1859, Mathivet.

6. 25 juill. 1861, Ginestet.

7. 7 août 1874, Noël.

8. 4 janv. 1884, Vernay.

9. 1 juin 1883, Noël.

10. 1 déc. 1858, Donant.

11. 15 août 1860, Beslay.

12. 19 juill. 1867, Diot.

démisionnaires qui font encore quelques affaires accidentellement.

Toutefois la loi apporte deux restrictions expresses à sa règle générale. « En cas de fermeture de magasins, boutiques et ateliers par suite de décès ou de faillite déclarée, les droits ne seront dus que pour le passé et le mois courant ; sur la réclamation des parties intéressées, il sera accordé décharge du surplus de cette taxe. » En outre au cas de cession d'établissement dans le cours de l'année la patente est transmise au successeur, sur la demande du cédant ; « cette demande est recevable dans un délai de trois mois à partir de la cession ou de la publication du rôle supplémentaire dans lequel le cessionnaire aura été personnellement imposé pour l'établissement cédé. La mutation de la cote sera réglée par le préfet, et les droits qui formeraient double emploi seront alloués en décharge par le conseil de préfecture (1). » En revanche, si le cessionnaire est imposé supplémentaires en raison de sa nouvelle profession, le cédant ne peut obtenir le transfert, mais il a le droit d'obtenir sur sa patente une réduction égale au montant des droits qui ont été imposés au cessionnaire (2).

Comme nous l'avons dit, il y aura réduction au cas de décès, mais il faut que le magasin ait été fermé ou ne soit resté ouvert que pour la liquidation (3) ; s'il est resté ou-

1. Art. 28 de la loi du 15 juill. 1880.

2. 1 déc. 1864, Clément.

3. 14 déc. 1883, Bressas.

vert, même une partie de l'année seulement, il n'y aura plus lieu à réduction (1); il en sera de même si c'est un associé en nom collectif qui est mort (2), ou un associé principal mais dont le décès n'entraîne pas dissolution de la société (3), si le décès est postérieur à la cessation de commerce (4), ou si la cessation a eu lieu pour maladie ayant plus tard entraîné la mort (5).

La même distinction doit être observée en matière de faillite. Il y aura réduction si les créanciers ne continuent le commerce que pour la liquidation (6), mais non s'ils le continuent purement et simplement (7) ou s'ils accordent un concordat (8), ou si c'est la femme séparée (9) ou le fils du failli (10) qui le continuent, à plus forte raison s'il y a simplement mauvaises affaires (11), ou liquidation de concert avec les créanciers sans faillite (12).

Voici au contraire des cas qui donneraient lieu à des matrices supplémentaires. Ces cas peuvent se grouper au-

1. 31 août 1860, Nogaret.
2. 27 juillet 1883, Béranger.
3. 18 déc. 1874, Dumont.
4. 23 fév. 1877, Brassac.
5. 24 fév. 1866, Pascaret.
6. 18 février 1876, Perdreau.
7. 9 août 1869, Saulière.
8. 16 juillet 1861, Dardy.
9. 23 juillet 1880, Bergerat.
10. 28 juillet 1864, Capret.
11. 30 janvier 1880, Garnier.
12. 5 janvier 1883, Malinconi.

tour de six chefs principaux. D'abord il y aura lieu à des matrices supplémentaires quand une patente sera délivrée par anticipation (1) ; l'article 34 de la loi de 1880 permet aux agents des contributions directes de délivrer des patentes avant l'émission du rôle sur la demande qui leur en est faite, après toutefois que les requérants ont acquitté entre les mains du percepteur les douzièmes échus s'il s'agit d'individus domiciliés dans le ressort de la perception, ou la totalité des droits s'il s'agit des patentables désignés en l'article 29 (marchands forains, colporteurs, etc.), ou d'individus étrangers au ressort de la perception (2).

En second lieu, quand une personne entreprendra dans le cours de l'année une profession sujette à patente (3). Avant la loi du 4 juin 1858, le conseil d'état décidait régulièrement que le patentable qui avait commencé à exercer la profession dès le moment de la confection du rôle général ou même dans l'intervalle entre ce moment et le 1^{er} janvier suivant, ne pouvait pas être repris par un rôle supplémentaire (4). Aujourd'hui le supplément sera dû, même si le nouveau contribuable succède à une personne déjà imposée (5) ; ce nouveau contribuable ne devra la contribution qu'à partir du 1^{er} du mois dans lequel il a commencé d'exercer la profession, à moins que par sa nature la pro-

1. Art. 124 de l'inst. de 1881.

2. Art. 34 de la loi de 1880.

3. 21 mars 1860, commune d'Hesdin.

4. 13 sept. 1855, Saavedra.

5. 17 février 1863, Auvray.

fession ne puisse pas être exercée pendant toute l'année ; dans ce cas la contribution sera due pour l'année entière, quelle que soit l'époque à laquelle la profession aura été entreprise (1).

Un groupe plus considérable de matrices supplémentaires comprendra les patentables qui entreprennent une profession comportant un droit fixe plus élevé que celui qui était afférent à la profession qu'ils exerçaient d'abord, ou qui se transportent dans une commune d'une population plus élevée (2) ; par exemple l'industriel qui accroît considérablement l'importance de sa profession par des marchés de fournitures conclus avec l'Etat (3), ou par une entreprise de travaux publics (4), ou d'une autre façon en augmentant ses moyens de production (5), ouvriers dans une usine (6), lames dans une scierie (7), meules dans un moulin (8), en ajoutant à sa profession primitive une industrie analogue (9), ou en créant un nouvel éta-

1. Art. 28 de la loi du 15 juill. 1880.

2. Art. 28 de la loi de 1880. Art. 120 de l'inst. de 1881.

3. 5 janvier 1858, Soc. de Saint-Lambert Bellerose.

4. 13 juillet 1877, Carion.

5. 24 janvier 1879, Breton Noël.

6. 1 octobre 1872, Riom.

7. 13 juillet 1877, Josserand

8. 8 février 1860, Boué, fondeur d'objets de petite dimension entreprenant la fonderie de grosses pièces.

9. 5 janvier 1877, Paradan (bureau de consultation annexé à un bureau de placement).

blissement dans une autre commune (1). Les suppléments sont dus à compter du 1^{er} du mois dans lequel les changements prévus auront été opérés.

A plus forte raison, c'est notre quatrième groupe, faudra-t-il imposer supplémentairement les patentables qui prennent des locaux plus importants, payables d'un taux plus élevé du droit proportionnel (2); l'installation d'une machine à vapeur comme complément d'un moteur déjà existant équivaudra à une augmentation de ce genre (3); et un industriel transporte son atelier dans des locaux plus importants dans une autre commune, il se doit le supplément que sur la différence entre les deux valeurs locatives (4).

Cinquième groupe: les patentables omis aux rôles primitifs, c'est-à-dire qui exerçaient avant le 1^{er} janvier de l'année de l'émission de ces rôles une profession sujette à patente et pour laquelle ils n'avaient pas été imposés, ou qui antérieurement à la même époque avaient éprouvé dans leur profession des changements entraînant des augmentations de droits qui n'avaient pas eu lieu (5). Ceci comprend toutes les omissions possibles des contrôleurs et inspecteurs, ce qui arrivera le plus souvent au cas de

1. 16 avril 1835, Bourgeois.

2. 28 de 80 art. 120 de l'inst. de 1831; 23 janvier 1831, Carré-Marthouret.

3. 26 février 1875, Multin,

4. 20 février 1879, Leroux pour Fouilliot.

5. Art. 121 de l'inst. de 1831.

double établissement (1), de double profession (2), ou d'amélioration parfois peu visible de l'outillage (3). « Ces droits sont dus à partir seulement du 1^{er} janvier de l'année pour laquelle le rôle primitif a été omis (4). » Enfin, dernier groupe, il faudra une matrice supplémentaire pour les patentables non inscrits par erreur au rôle comme indigents, cette liste ne constituant pas un document officiel, mais un renseignement administratif (5). »

Nous rappelons que si le trésor a, dans certains cas, le droit de se prévaloir des circonstances de nature à augmenter l'impôt, le patentable ne peut invoquer les circonstances inverses qui tendraient à le diminuer, soit qu'il abandonne sa profession pour en prendre une autre d'une classe inférieure, soit qu'il en transporte le siège dans une commune moins peuplée, soit qu'il réduise l'étendue des locaux occupés (6). Nous verrons plus loin dans quels cas le patentable peut réclamer contre la taxe qui lui a été imposée.

III

La matière des patentes des sociétés renferme de nombreuses difficultés que nous devons éclaircir. Le principe

1. 4 juill. 1857, Chasseron.

2. 11 fév. 1870, Delaunay ; 12 mars 1884, Rineau.

3. 29 nov. 1873, Namur.

4. Art. 28 de la loi de 1880.

5. Faivre, notice p. 105.

6. Dufour, Traité de droit adm. appl., 1868, IV, 296.

fondamental, ici comme partout, est que le droit du fisc procède essentiellement de la nature lucrative des opérations ; peu importe le caractère civil ou commercial de la société, ou son mode d'organisation, nom collectif, commandite ou anonyme ; ce critérium dispense des recherches souvent difficiles qu'il aurait fallu faire, si la loi avait dispensé de la patente les sociétés civiles pour n'y soumettre que les sociétés commerciales ; les compagnies d'assurances notamment auraient été malaisées à classer ; tandis qu'en posant en principe que « tout acte non compris dans une des exceptions formellement stipulées, dès l'instant qu'il se produit dans une pensée de bénéfice à réaliser, et qu'il est destiné à se renouveler dans un esprit de suite, tombe sous le coup de la patente (1) » on évite toutes complications, la distinction entre les sociétés de bienfaisance et les sociétés de gain étant en général visible.

C'est ainsi qu'on exemptera de tout droit les asiles d'aliénés, de vieillards (2), les hospices (3), les sociétés philanthropiques qui délivrent des repas à bas prix avec un déficit régulier chaque année (4) ; une légère rétribution des pensionnaires d'un asile ne détruit pas le droit à l'exemption (5). En revanche, l'exemption

1. Dufour *Traité général de droit administratif*, IV, 302.

2. 23 mars 1880, asile de Blois.

3. 13 février 1869, hosp. de Pontorson.

4. 19 mai 1882, Ruel.

5. 13 janvier 1882, asile de la Providence et 9 juin 1883, Halluin.

serait refusée à des établissements publics qui exerceraient une véritable profession produisant des bénéfices (1), ou à des annexes distincts de l'établissement public et assimilables à des établissements imposables (2), à un cercle catholique d'ouvriers dans les locaux duquel un frère des Ecoles chrétiennes donnerait logement et nourriture (3), à un café exploité pour le compte d'une société de secours mutuels (4), à une société de tir payante (5), à une société par actions exploitant une fabrique de gaz d'éclairage bien que les actionnaires n'aient droit qu'à l'intérêt de 5 0/0, le surplus étant affecté au remboursement des actions (6). Quant aux sociétés coopératives, il faut faire une distinction : les sociétés de production sont imposables, les sociétés de consommation sont en général exemptes (7), à moins que, tout en étant administrées gratuitement, elles ne vendent à toute personne sous le nom de sociétaire agrégé (8), ou devenue réelle-

1. 12 mars 1880, Soc. des eaux de Versailles, 23 avril 1880, Soc. des eaux de Saint-Étienne, 3 janvier 1881, bureau de conditionnement des soies d'Aubenas.

2. 9 février 1870, hosp. Saint-François et Saint-Nicolas 27 avril 1877, hosp. de Jouarre.

3. 21 juillet 1882, Munier.

4. 7 avril 1866, Meissonier.

5. 1 décembre 1882, soc. de Versailles.

6. 4 juillet 1868, Coudray.

7. 27 nov. 1876, Soc. de boulang. des familles ; 29 juin 1877, soc. coopérative des forges de la Chaussade et Guérigny ; 7 juin 1878, Soc. coopér. de Saint Rémy-sur-Avre.

8. 3 janvier 1881, soc. de Modane.

ment actionnaire par le versement préalable d'une faible somme (1); l'intention de lucre se retrouverait alors.

Revenons aux sociétés de gain, et plus particulièrement, aux sociétés commerciales. Des difficultés peuvent s'élever sur quelques points préalables, d'abord sur l'existence même de la société. La loi n'exige pas un acte écrit, suffit que la société existe en fait d'une façon notoire; son existence sera suffisamment prouvée, par exemple, par les énonciations de l'enseigne et le fait d'une signature sociale (2), par des lettres et quittances entre les sociétés (3), par des baux à longue durée passés en nom collectif ou des factures signées de deux noms, surtout si ce sont deux sœurs (6), ou un père et un fils (7), même si le nom du fils a disparu de la raison sociale (8) ou si le terme fixé pour cette société est arrivé sans que la situation ait changé en fait; mais on ne présumera pas de société, s'il s'agit de mineurs dans l'indivision (9), de créanciers d'une faillite représentés par un syndic (10) d'employés participant aux bénéfices mais

1. 14 février, 1873, Oyan et la Mière.

2. 22 juin 1858, Ardebec.

3. 27 février 1866, Lavareille.

4. 7 nov. 1879, Péjoux et Bellot.

5. 16 avril 1868, Regnier.

6. 8 juin 1877, Buteau.

7. 5 juill. 1865, Charras.

8. 5 décem. 1873, Milliaud-Fénelon.

9. 27 juin 1879, Doron.

10. Art. 79, de l'Inst. de 1881.

non aux pertes (1), même s'ils ont fait une mise de fonds (2), de simples mandataires (3), de voyageurs de commerce (4), de cautions (5), ou enfin d'anciens associés régulièrement démis (6).

Les articles 20 et 21 de la loi du 15 juillet 1880 règlent la matière des sociétés en nom collectif : « Dans les sociétés en nom collectif, l'associé principal paie seul la totalité du droit fixe afférent à la profession. Le même droit est divisé en autant de parts égales qu'il y a d'associés en nom collectif, et une de ces parts est imposée à chaque associé secondaire... Par exception, dans les sociétés en nom collectif qui sont passibles des droits de patente pour l'exercice de professions rangées dans le tableau C, et tarifées en raison du nombre des ouvriers, machines, instruments, moyens de production ou autres éléments variables d'imposition, l'associé principal paie seul le droit fixe, les autres sont affranchis... (De même) pour l'exercice de professions rangées dans le tableau B, le droit de patente des associés autres que l'associé principal... ne porte pas sur les employés et autres éléments variables d'imposition. »

Ces diverses règles ont leur raison d'être. En général,

1. 21 janv. 1857, Bethfort ; cf. Court, 11 avril 1834.

2. 9 mars 1859, Fontan.

3. 12 août 1859, Gendre.

4. 4 mai 1859, Bougielès.

5. 15 déc. 1876, Magnin.

6. 9 mai 1860, Auduze.

le nombre des associés est un signe de la prospérité de l'établissement ; leur imposition est donc équitable en principe. Mais il n'en est plus ainsi quand le droit fixe varie et s'élève avec le nombre des ouvriers et des machines ; ici le développement de l'industrie occasionné par la présence d'associés se traduit par l'augmentation du nombre des éléments imposables au droit fixe. Jusqu'à l'adoption de la loi du 29 mars 1872, le droit fixe était dans ce cas limité par un maximum ; mais cette limite ayant été supprimée, l'imposition des associés secondaires concurremment avec l'associé principal constituait un double emploi. Quant à la façon différente dont la loi a traité les patentables des tableaux B et C, il faut en voir la raison dans la difficulté à établir d'une façon satisfaisante la taxe des patentables tels que les banquiers, les commissionnaires en marchandises, les négociants, etc. Par rapport à eux, « il importe de multiplier autant que possible les bases d'imposition, c'est assurément le meilleur moyen de s'approcher de la proportionnalité. Or la présence d'associés en nom collectif dans les professions de cette espèce constitue un signe trop précieux de leur importance probable pour qu'il soit permis de le négliger (1). »

Donc il faut distinguer suivant les classes de patentables, pour déterminer le quantum de l'imposition des associés secondaires ; si l'industrie sociale est rangée dans le tableau A, le droit fixe afférent à la profession est divisé en autant de parts égales qu'il y a d'associés en nom collectif, y

1. Art. 76 de l'Instr. de 1881.

compris l'associé principal, et une de ces parts est imposée à chaque associé secondaire ; si elle fait partie du tableau B, il faut sous-distinguer : ou bien la profession comporte un droit fixe ne comprenant qu'une taxe déterminée, et l'on retombe dans les cas du tableau A, ou elle comporte en outre des taxes variables, et les associés secondaires sont exempts de ces dernières, ou encore elle ne comporte que des taxes variables, et les associés sont affranchis du droit fixe ; enfin si l'industrie rentre dans le tableau C, les associés secondaires paient une fraction du droit fixe, comme pour le tableau A, s'il n'y a qu'une taxe déterminée, ou bien ils en sont affranchis, s'il y a à la fois une taxe déterminée et des taxes variables (1).

Les associés en nom collectif sont soumis à la patente, même s'ils ne sont que bailleurs de fonds (2) ; les associés secondaires qui ne sont habituellement employés que comme simples ouvriers dans les travaux de l'association ne doivent jamais être assujettis à une fraction du droit fixe supérieur au 20^e du droit fixe de l'associé principal, quel que soit le nombre des membres de l'association, mais le droit à cette réduction cesse si le nombre des ouvriers est supérieur à 20 (3), ou encore si les ouvriers sont en même temps surveillants (4), ou s'ils ont fourni

1. Art 75 de l'Instr. de 1881.

2. 9 janvier 1856, Walter.

3. Art. 77 de l'Inst. de 1881.

4. 25 juillet 1860, Thibaut.

les matériaux sur lesquels s'exerce leur main-d'œuvre (1).

On peut parfois hésiter à reconnaître l'associé principal. L'article 20 de l'instruction de 1881 désigne celui qui, ayant la gestion des affaires, est le premier en nom dans l'acte de société, ou, à son défaut, celui qui a la plus forte mise de fonds parmi ceux qui gèrent. La jurisprudence du conseil d'état applique cette règle aux diverses espèces, parfois délicates ; elle considère comme associé principal le plus fort bailleur de fonds qui, tout en laissant à ses coassociés la direction matérielle de l'entreprise, en a conservé la haute direction et s'est réservé le droit exclusif d'en demander la dissolution (2), ou qui, affranchi par les statuts de la gestion, a toujours son nom inscrit le premier dans la raison et les signatures sociales, et s'est d'ailleurs réservé le cas de décision en cas de désaccord entre les associés (3) ; est également réputé associé principal, le directeur qui administre et représente une société (4), ou le simple chef de fait, quand il n'y a pas acte de société (5) ; mais il faut toujours un acte de gestion ; celui qui ne gère pas, même s'il contrôle ou surveille, ne serait pas un associé principal (6).

Les autres sociétés ne demandent pas les mêmes dé-

1. 23 février 1860, Guigner.

2. 19 juin 1871, Dumont.

3. 4 fév. 1881, Leroux, 27 juin 1884, Leroy,

4. 31 août 1863, Montrieux.

5. 5 fév. 1873, Louault.

6. 9 juill. 1861, Lacotte-Minard.

veloppements que les sociétés en nom collectif. Les sociétés anonymes sont imposées pour chacun de leurs établissements à un seul droit fixe, sous la désignation de l'objet de l'entreprise, sans préjudice du droit proportionnel. Les associés ne paient donc directement que les droits auxquels ils pourraient être personnellement assujettis par l'exercice d'une industrie particulière. Les associés en commandite, simples bailleurs de fonds, sont exempts de la patente, et ne deviennent imposables que s'ils prennent part à la gestion avec solidarité et responsabilité; ils sont alors imposés comme les associés en nom collectif (art. 22 de la loi du 15 juillet 1880). Enfin les membres des associations en participation sont exempts.

Des difficultés peuvent se présenter au sujet des sociétés formées par actions pour opérations de banque. Le tableau B indique le tarif du droit pour la profession de banquier. Ce droit se compose : 1° d'une taxe déterminée par chaque établissement ; 2° d'une taxe par personne employée dans l'établissement au-dessus du nombre cinq, l'une et l'autre taxe variant suivant la population de la commune, et de plus, subissant un rehaussement de moitié pour les banquiers faisant l'émission ou payant les coupons de valeurs étrangères domiciliées chez eux. D'un autre côté le tableau C fixe d'une façon différente (à 30 centimes par 1000 fr. de capital versé ou non) le tarif du droit fixe pour les sociétés formées par actions pour opérations de banque, crédit, escompte, dépôts, comptes courants, etc. La loi ajoute que si l'application

de ces divers tableaux donnait des résultats différents, il faut appliquer le tableau donnant le résultat le plus élevé ; mais tout en appliquant le taux le plus élevé, ne faut-il pas conserver les autres règles qui auraient dû s'appliquer en théorie ? La question s'est présentée relativement au Crédit Lyonnais et à la Société Générale ; c'était la taxe du tableau C qui aurait dû s'appliquer en principe, et porter sur l'ensemble ; l'administration appliqua la taxe du tableau B qui donnait un produit supérieur pour le siège social, mais voulut le faire porter en outre sur toutes les succursales, sur tous les bureaux de quartier, ce qui augmentait considérablement la patente, et ce qui n'aurait pas eu lieu avec l'application du tableau C ; le conseil de préfecture et le conseil d'état (8 février 1884) admirent la prétention de l'administration (1).

IV.

Quelques règles générales nous restent à poser ; elles sont éparses dans la loi de 1880, nous les groupons ici.

Les patentes sont personnelles et ne peuvent servir qu'à ceux à qui elles sont délivrées.

Les mari et femme même séparés de biens ne doivent qu'une patente, à moins qu'ils n'aient des établissements distincts, auquel cas chacun d'eux doit avoir sa

1. Demasure. *Du régime fiscal des sociétés*, 424-429.

patente et payer séparément les droits fixe et proportionnel (1).

Tout citoyen muni de sa patente peut exercer sa profession dans l'étendue de tout le pays. Il est tenu d'exhiber sa patente lorsqu'il en est requis par les maires, adjoints, juges de paix et tous autres officiers ou agents de police judiciaire.

Les individus qui exercent hors de la commune de leur domicile une profession imposable, sont tenus de justifier à toute réquisition, de leur imposition à la patente, sous peine de saisie ou de séquestre, à leurs frais, des marchandises par eux mises en vente et des instruments servant à l'exercice de leur profession, à moins qu'ils ne donnent caution jusqu'à la représentation de la patente, ou la production de la preuve que la patente a été délivrée. Si les individus non munis de patente exercent dans la commune de leur domicile, il sera seulement dressé des procès-verbaux qui seront transmis immédiatement aux agents des contributions directes (2). Le patenté qui aura égaré sa patente, ou qui sera dans le cas d'en justifier hors de son domicile, pourra se faire délivrer un certificat par le directeur ou le contrôleur des contributions directes. Ce certificat fera mention des motifs qui obligent le patenté à le réclamer, et devra être fait sur papier tim-

1. Art. 20 et 19 de la loi du 15 juill. 1880.

2. Art. 32 de la loi du 15 juill. 1880.

bré. Ces diverses règles sont claires et n'ont pas besoin de commentaires (1).

Nous devons dire au moins un mot des centimes additionnels qui sont ajoutés au principal des contributions directes, soit pour accroître les recettes du trésor, soit pour subvenir aux dépenses locales des départements et des communes, soit pour couvrir les non-valeurs et les frais de perception. Ils se divisent en centimes généraux, départementaux et communaux.

Les centimes généraux étant d'une utilité commune sont imposés par le pouvoir législatif comme le principal même des contributions directes ; leur quotité et leur affectation sont déterminées annuellement par la loi des finances. Ils remplacent le droit de timbre dont sont affranchies les formules de patentes (2). Pour 1885, ces centimes généraux étaient ainsi fixés relativement aux patentes : 1° Centimes additionnels généraux sans affectation spéciale, ce qui comprenait les centimes portant indistinctement sur le principal de toutes les cotisations, soit 14 6/10 centimes, et les centimes extraordinaires, soit 20 centimes, ces derniers ne sont pas applicables aux patentables des 7^e et 8^e classes du tableau A exerçant dans les communes de 20.000 âmes et au-dessous, ni aux patentés des autres tableaux dont le droit en principal (droit fixe et droit proportionnel) n'excède pas 8 f. ; 2° fonds de non-valeurs sur

1. Art. 32 et 35 de la loi du 15 juillet 1880.

2. Art. 31 de la loi du 15 juillet 1880.

e principal des contributions, soit 5 centimes pour les patentes.

Ces fonds de non-valeurs sont destinés à couvrir les pertes éprouvées par le recouvrement des contributions, ce qui comprend pour tous les impôts directs la charge des remises et modérations, et de plus pour l'impôt des patentes le montant des décharges et réductions, et les frais d'expédition des formules des patentes (1) ; c'est pour cela que ces fonds de non-valeurs sont plus considérables pour les patentes. « En cas d'insuffisance de ces 5 centimes, le montant du déficit est prélevé sur le principal des rôles. Il est en outre prélevé sur le principal 8 centimes par franc dont le produit est versé dans la caisse municipale (2). »

Les centimes départementaux sont ceux qui sont destinés à pourvoir aux services publics qui concernent spécialement les départements. Le budget départemental ordinaire a des centimes additionnels sur les quatre contributions directes en bloc : 1 centime maximum pour dépenses ordinaires (loi du 10 août 1871), 7 centimes pour dépenses du service vicinal (loi du 14 août 1884. art. 12), 4 centimes pour l'instruction primaire (art. 4 de la loi du 11 juin 1881), 2 centimes imposés d'office en cas d'omission au budget départemental d'un crédit suffisant pour faire face aux dépenses spécifiées à l'art. 61 de la

1. E. de Parieu. *Traité d'impôts*, I, p. 318.

2. Art. 36 de la loi du 15 juill. 1880.

loi du 10 août 1871. Le budget départemental extraordinaire contient 12 centimes au maximum en vertu de l'art. 40 de la loi du 10 août 1871 ; en outre, les patentes supportent 5 centimes comme fonds de non-valeurs sur le montant des impositions départementales.

Enfin, des centimes additionnels communaux peuvent être votés par les conseils municipaux sur les quatre contributions directes, pour dépenses de chemins vicinaux, de l'instruction primaire, pour le traitement du garde-champêtre, pour secours aux familles nécessiteuses des soldats de la réserve et de l'armée territoriale retenus sous les drapeaux ; les conseils municipaux peuvent également voter dans la limite du maximum fixé par le conseil général, des contributions extraordinaires n'excédant pas 5 centimes pendant cinq années pour en affecter le produit à des dépenses extraordinaires d'utilité communale. Le contrôle du préfet doit d'ailleurs s'exercer même pour les impositions extraordinaires que les conseils municipaux peuvent régler par un simple vote.

Ajoutons en dernier lieu pour compléter ce tableau des dépenses accessoires au principal des patentes que « les contributions spéciales destinées à subvenir aux dépenses des bourses et chambres de commerce, et dont la perception est autorisée par l'article 2 de la loi du 20 juill. 1820 seront réparties sur les patentables des trois premières classes du tableau A annexé à la présente loi et sur ceux désignés dans les tableaux B et C comme passibles d'un droit fixe égal ou supérieur à celui des dites classes.

Les associés des établissements compris dans les classes et tableaux sus-désignés contribueront aux frais des bourses et chambres de commerce sans réserve des dispositions des article 20 et 21 de la présente loi (1). »

1. Art. 38 de la loi du 15 juill. 1880.

IV. — DROIT FIXE

La contribution des patentes se compose d'un droit fixe qu'on pourrait appeler professionnel, et d'un droit proportionnel ; leur combinaison fait la justice et la souplesse de l'impôt. « Le droit fixe, sans le droit proportionnel, frapperait d'une taxe égale tous les patentables exerçant la même profession dans une même commune, quelle que fût d'ailleurs l'importance de leurs profits. Le droit proportionnel, sans le droit fixe, produirait des effets non moins injustes, car telle profession très lucrative, n'exige qu'un local peu étendu tandis que telle autre industrie qui ne donne que de faibles bénéfices, ne peut s'exercer que dans de vastes locaux. La réunion de ces droits est donc indispensable (1). » Nous commencerons par étudier le droit fixe.

I.

Le droit fixe est établi d'après trois tableaux qui portent les désignations A, B, C, annexés à la loi du 15 juillet 1880.

Le tableau A comprend les professions « pour lesquelles le principal élément de prospérité est l'affluence des acheteurs, et dont, par conséquent, l'importance peut se

1. Rapport de M. Vitet sur la loi de 1844.

mesurer assez exactement par le chiffre de la population des communes où elles s'exercent (1); » le tableau B comprend certaines professions du même genre, mais trop importantes pour être classées avec les précédentes; enfin le tableau C contient les usines ou manufactures dont les produits ne s'adressent pas à des consommateurs locaux, et qui, par conséquent, doivent être taxés sans égard à la population.

Le tableau A est celui où le droit fixe varie, pour chaque profession, d'après la population de la commune où la profession est exercée; ce droit est réglé d'après un tarif général, c'est-à-dire qu'il est le même pour toutes les professions d'une même classe dans chaque catégorie de population; en effet, les professions qui le composent sont distribuées par la loi en huit classes, et subdivisées en huit catégories basées sur la population respective des villes où la profession est exercée; la ville de Paris forme une neuvième catégorie, mais seulement pour les trois premières classes, ce qui s'explique par les avantages exceptionnels que les patentés de ces trois classes retirent de leur résidence à Paris. Voici en francs le tableau des taxes de ces classes et catégories.

Classes	Paris	+ De 100.000 h.	De 50 à 100	De 30 à 50	De 20 à 30	De 10 à 20	De 5 à 10	De 2 à 5	Au-dessous de 2.000 h.
1 ^{re} ..	400	300	240	180	120	80	60	45	35
2 ^e ..	200	150	120	90	60	45	40	30	25

1. Dufour. *Traité de droit administratif*, IV, p. 309.

3 ^e ..	140	100	80	50	40	30	25	22	18
4 ^e ..	75	75	60	45	30	25	20	15	12
5 ^e ..	50	50	40	30	20	15	12	9	7
6 ^e ..	40	40	32	24	16	10	8	6	4
7 ^e ..	20	20	16	12	8	*8	*5	*4	*3
8 ^e ..	12	12	10	8	6	*5	*4	*3	*2

Les patentables des 7^e et 8^e classes vendant en ambulance, à l'étalage, ou sous-échoppe, sont exempts du droit proportionnel. Le signe* veut dire exemption du droit proportionnel dans les villes de 20.000 hab. et au-dessous.

Ce tableau A est celui qui compte de beaucoup le plus grand nombre de contribuables; sur 1.658.882 droits fixes équivalant environ à autant de patentés, il en comprend 1.394.649 (1); ce sont ceux pour lesquels la nature de la profession et l'importance des locaux consacrés au commerce sont les seuls signes extérieurs de la profession (2), ce qui comprend principalement les marchands en magasins et en boutiques. Diverses professions peuvent, suivant leur importance ou les conditions dans lesquelles elles sont exercées, être imposées conformément à des tables différentes (3); les règles applicables à ces professions sont précisées dans les tarifs, et ne sauraient être, par voie d'analogie, étendues à des indus-

1. Bull. de Statist. et législ. comparée, 1887. 2. 359.

2. Exposé du min. des finances 18 déc. 1877.

3. Pour les commissionnaires et courtiers en marchandises, voir plus loin p. 215. Pour les sociétés formées par actions pour opérations de banque, etc. Pour les fabricants travaillant pour le commerce, voir p. 221. En outre les contribuables vendant des vêtements ou plusieurs sortes de

tries que la loi n'aurait pas explicitement désignées à cet égard (1). Notons enfin que pour l'établissement du droit fixe dans le tableau A il faut encore tenir compte d'un troisième élément : la taxe varie dans ces commerces en raison de la manière dont ils s'exercent, c'est-à-dire suivant que les patentés vendent en gros, en demi-gros ou en détail ; certains commerces n'admettent que la distinction du gros et du détail.

L'article 21 de l'instruction de 1881 pose le critérium de ces distinctions ; est réputé marchand en gros celui qui vend principalement à d'autres marchands, marchand en demi-gros celui qui vend habituellement aux détaillants et aux consommateurs (2) ; marchand en détail, celui qui ne vend habituellement qu'aux consommateurs. La loi de 1880 a substitué dans la définition des marchands en gros marchandises soient imposables au tableau A, 2^e classe, s'ils occupent habituellement moins de 10 personnes ; s'ils en occupent davantage, ils le sont au tableau B. Les exploitants de moulins et scieries mécaniques peuvent être imposés comme marchands au tableau A quand la patente afférente à cette qualification est supérieure. De même l'entrepreneur des travaux publics peut être imposé aux tableaux A ou C, ou même être exempté, s'il travaille dans les conditions d'un ouvrier (tarif de 1880, art. 31 et 92 de l'Inst. de 1881).

1. Art. 7 de l'Instr. de 1882.

2. M. Guyot demanda à la chambre la suppression du mot « consommateur » dans cette définition ; cet amendement qui aurait fait passer dans la catégorie des marchands en demi-gros la plupart des marchands en gros fut repoussé, Journal officiel, 1880, p. 5019.

le mot « principalement » au mot « habituellement » dont se servait la loi du 18 mai 1850, parce qu'un certain nombre de conseils de préfectures avaient pensé qu'il fallait comparer le nombre des ventes faites à des marchands à celui des ventes faites à des consommateurs, tandis que le conseil d'état, d'accord avec l'administration, voulait que l'on tînt compte plutôt de leur importance (1). Pour les marchands en gros, presque tous rangés dans la première classe du tableau A, il suffit donc que les marchands soient en majorité dans leur clientèle ; on n'a à tenir compte ni de l'importance plus ou moins grande des achats qu'effectuent ces marchands, ni du genre de commerce (gros, demi-gros ou détail) auquel ils se livrent ensuite (2). En fait, les tribunaux administratifs se bornent à évaluer les opérations faites aux marchands et aux consommateurs, et à les comparer (3). En outre, le tarif mentionne que, pour certains commerces, il faut considérer exclusivement la quantité ou le poids des marchandises, abstraction faite de la nature de la clientèle ; ce sont les commerces de bois, de charbons, de chiffons, de déchets

1. Article 25 de l'instruction de 1881.

2. Observation du ministre sur l'arrêt du 3 novembre 1882 Mondières.

3. 15 juin 1880, Durt (chapeaux de paille) ; 6 novembre 1880, Macaud (eaux-de-vie) ; 1 décembre 1882, Robert (encre) ; 20 juillet 1882, Nau et c^{ie} (épiciers) ; 9 mai 1884, Picollet (fleuriste) ; 30 juin 1882, Lemoie et Blanchard (merciers) ; 21 avril 1882, Melot (prod. chim.) ; 11 juin 1880, Ferry (rubans) ; 15 juin 1883, Provost et Bougourd (tissus).

delaine, de coton ou de lin, de fer en barres, fonte de fer, de graines fourragères, oléagineuses et autres, de grains, de vins, d'ardoise, de cidre, etc., où les ventes ont à peu près la même importance qu'elles soient faites à des consommateurs ou à d'autres marchands ; d'ailleurs on ne saurait étendre ceci par voie d'analogie à des commerces autres que ceux explicitement visés par le tarif (1).

On considère en général comme marchands et non comme consommateurs les fabricants et artisans achetant des marchandises ou matières premières pour les employer dans leur fabrication ou leur industrie ; ce n'est qu'autant que les achats en question ne dépassent pas l'importance de ceux faits habituellement par des consommateurs qu'il convient de les considérer comme n'étant en fait que de véritables opérations de détail (2). Ainsi seront imposables comme marchands en gros celui qui vend du coton filé à des commerçants (3), le marchand de cristaux qui vend aux cafetiers, parfumeurs, pharmaciens, les vases qui servent à leurs professions (4), le marchand de farines qui approvisionne des boulangers (5), celui qui vend des tissus à des selliers, des carrossiers (6) et des tapissiers (7),

1. Art. 25 de l'Inst. de 1881.

2. Idem. cf. observ. du ministre sur le décret du 3 novembre 1882, Mondières.

3. 23 mai 1884, Coats.

4. Art. 28 de l'Inst. de 1858 ; 27 juillet 1883, Sieuzac.

5. 3 août 1883. Moureau. Idem, Camps et Brune.

6. janvier 1882, Boyreven.

7. 14 décembre 1883, Lafilé.

le vannier qui vend des paniers à des épiciers (1), l'épici-
cier qui vend ses marchandises à d'autres industriels qui
s'en servent pour leurs professions (2), etc.

Mais celui dont le commerce ne comporte pas la vente
aux consommateurs, ou qui a pour objet la vente de ma-
tières empruntant leur valeur principale à un travail de
main d'œuvre ou de fabrication, n'est plus considéré que
comme marchand en demi-gros ou en détail, et non
comme marchand en gros, quoiqu'il vende principale-
ment à des fabricants et artisans; ainsi le mercier qui
vend à des couturières et à des modistes (3), le marchand
de cuir qui vend à des cordonniers et bourreliers (4), le
droguiste qui vend à des peintres, carrossiers (6). Parfois
quand la loi ne reconnaît pas le demi-gros, on considère
comme marchand en gros celui qui vend à des mar-
chands et à des consommateurs; ainsi pour les commer-
ces de vins (6), de vinaigre (7), de bouchons (8), etc.

Quant aux marchands en demi-gros proprement dit et
en détail, comme la loi a conservé à leur égard le mot
« habituellement », il faut considérer le nombre des

1. 10 novembre 1882, Carré.

2. 3 novembre 1882, Mondières.

3. 6 fév. 1880, Tiessé et Giraud.

4. 18 juin 1866, Pannier.

5. 13 avril 1877, Massu. 15 fév. 1884, Levée et Froppo.

6. 21 mai 1862, Rivot.

7. 9 avril 1867, Declercq-Distinguin.

8. 27 mai 1857, Léonard.

ventes plutôt que leur importance ; ceci résulte tant de la jurisprudence du conseil d'état (1), que de l'instruction de 1881 et des observations du ministre (2). Il est bien entendu que quelques ventes faites accidentellement à des marchands n'enlèveraient pas la qualité de marchand en détail au patenté qui l'aurait (3).

Nous ne pouvons énumérer toutes les professions assujetties à la patente dans le tableau A ; nous nous contenterons d'étudier celles qui peuvent présenter quelques difficultés.

On peut, par exemple, se demander qui l'on doit comprendre sous la qualification d'entrepreneurs de bâtiments mentionnée dans la 3^e classe de ce tableau. Une circulaire ministérielle répond que l'entrepreneur est celui qui entreprend à forfait ou sur série de prix toutes les parties d'un bâtiment (4) ; celui qui n'entreprendrait qu'une partie du bâtiment pourrait être imposable, selon les cas, comme maçon, charpentier, menuisier, etc., mais non comme entrepreneur de bâtiments, à moins que tous ces entrepreneurs spéciaux ne s'associent pour bâtir et exploiter une maison (5), cette association tomberait alors sous le coup de la loi. Toutefois on a admis récemment que celui qui entreprendrait dans une construction les

1. 4 mai 1883, Talizac ; 8 avril 1884, Faucherand.

2. Art. 25 de l'Inst. de 1881 ; observ. du min. 3 nov. 1882, Mondières.

3. 2 déc. 1881, Prou, cristaux.

4. Circul. 91, page 4.

5. 8 fév. 1860, Ricour.

travaux de charpente, maçonnerie et menuiserie qui constituent la majeure part de la dépense pourrait être assujetti à la patente(1). Un architecte qui bâtit sur son terrain des maisons qu'il se propose de vendre ou d'exploiter n'est pas imposable (2); toutefois il le serait si ses opérations étaient assez fréquemment renouvelées pour qu'on y pût voir l'exercice d'une véritable profession, mais la patente ne serait pas celle d'entrepreneur, il y aurait lieu à un classement par assimilation (3); à plus forte raison une compagnie qui ouvrirait une rue et bâtirait des maisons serait-elle assujettie à la patente (4).

Les agents d'affaires qui prêtent leur entremise aux commerçants et aux consommateurs pour l'achat et la vente de marchandises sont imposables d'après deux catégories suivant que leurs opérations sont en gros ou en demi-gros. Ici encore la jurisprudence est importante à consulter car elle seule pose les règles à suivre. Suivant une décision ministérielle du 22 ventôse an VII, l'agent d'affaires est celui qui fait les affaires d'autrui en provoquant à bureau ou cabinet ouvert les pouvoirs de ceux qui lui accordent leur confiance, ou qui se charge de recouvrements sur l'Etat et les particuliers, des ventes, acquisitions, locations de biens, affaires administratives et contentieuses, etc. Mais cette énumération n'est

1. 1883. Meurthe et Moselle.

2. 4 mai, 1864, Lagard.

3. 29. avril 1848, Dethieux.

4. 20 juill. 1858. Poncet.

pas limitative, et c'est aux juges qu'appartient, dans le silence de la loi, d'apprécier les faits (1). Il faut avant tout une profession (2); des actes accidentels de mandat salarié ne suffiraient pas à faire imposer la patente (3). Il faut en outre un défaut de qualité et un esprit de spéculation; celui qui achète et vend pour son propre compte ne serait pas imposable (4), mais le serait le directeur d'agence (à moins que ce ne soit une compagnie d'assurances mutuelles) (5) qui a des remises proportionnelles (6), ou le simple agent qui s'entremet pour la réalisation des contrats d'assurances et qui fait appel à la clientèle par des affiches (7), le simple particulier, même licencié en droit (8) mais non inscrit au tableau des avocats, ni agréé, qui ouvre un cabinet de consultation et y reçoit des mandats salariés (9), (la simple ouverture d'un cabinet serait insuffisante (10), représente les tiers devant les justices de paix, les tribunaux de commerce (11), et les tribunaux administratifs (12), ou se borne à gérer les in-

1. Dalloz, Jurisp. Génér. v^o Patentes, n^o 36.

2. 17 janv. 1879, Legourd.

3. 19 janv. 1859, Pasquier.

4. 26 mai 1848, Marié.

5. 3 mars 1882, Cazals.

6. 11 juin 1880, Dermigny.

7. 28 mai 1880, Naveau.

8. 8 janv. 1867, Baratier.

9. 18 avril 1860, Sousbie.

10. 23 mai 1870, de Lorde.

11. 12 juill. 1882, Broquières.

12. 8 juin 1883, Deuil.

térêts d'une clientèle assez nombreuse (1) ; il serait exempt s'il dirigeait, moyennant un traitement fixe, les affaires, d'une ou plusieurs sociétés (2), ou s'il était régisseur privé de biens appartenant à des membres d'une même famille (3), mais non si ces biens appartenaient à des propriétaires ayant des intérêts distincts (4), ou à des propriétaires quelconques, s'il touchait un tant pour cent pour sa gestion (5) ; de même, il faudrait imposer celui qui a la spécialité de soutenir les réclamations des particuliers contre les compagnies de chemins de fer (6), qui se charge, moyennant remises proportionnelles, des liquidations (7), des recouvrements d'effets de commerce (8), de la perception des prix de ventes et fermages (9), à moins que les remises proportionnelles ne soient très faibles (10), ou que la chose n'ait lieu que d'une façon accidentelle (11), ou qu'il ne fasse les recouvrements, même avec remises proportionnelles, que pour une seule maison de commerce (il est alors commis) (12). Serait également exempt

1. 2 mars 1858, Boisselle.

2. 10 sept. 1855, Rey.

3. 26 mars 1863, Touzeau.

4. 18 mars 1857, Morand.

5. 29 juill. 1868, Davost.

6. 25 juill. 1884, Cazaux.

7. 16 avril 1880, Guesné.

8. 14 déc. 1883, Alevêque.

9. 3 août 1883, Périgault.

10. 18 fév. 1876, Carré.

11. 19 fév. 1863, Ribert.

12. 21 avril 1882, Gramont.

l'arbitre rapporteur choisi par un tribunal civil (1), celui qui fait des lettres, des mémoires et des comptes moyennant une faible rétribution (2), mais non l'administrateur des successions vacantes (il a des rétributions proportionnelles) (3), (4), l'administrateur des faillites (5), ou celui qui jadis assurait à forfait contre les chances de tirage au sort (6).

Il y a également des règles particulières pour les marchands de vins; les marchands de vins en gros figurent à la première classe, et les marchands de vins en détail à la quatrième, mais comme on a reconnu qu'il n'y avait pas de marchand en gros qui ne vendit directement aux consommateurs, on a pensé que, dans cette profession, la vente directe au consommateur ne comportait pas la distinction admise pour les autres professions en général; il n'y a donc pas de marchands en demi-gros; et l'on ne considère comme marchands de vins en détail que ceux qui ne vendent habituellement aux consommateurs que par paniers ou en bouteilles, ou même par baril de 25 litres (7); encore faut-il excepter le marchand de vins fins, ces vins ne se livrant pas habituellement par grosses pièces; il fau-

1. 28 déc., 1858, Cambroy.

2. 29 mai, 1866, Gourdon.

3. 15 avril, 1869, du Reusset. De même le curateur des successions vacantes en Algérie (19 mars 1880, Rochet).

4. 8 mai, 1867, Jollivet.

5. 18 mai, 1846, Duverger.

6. 1^{er} février 1878, Bernard.

7. 11 décembre 1867, Davaine.

drait également assujettir à la patente de marchand en gros, le propriétaire qui vend plus de vin qu'il n'en récolte (1), et celui qui vend habituellement par pièce (2), même s'il n'a pas de licence ni de magasins (3), et s'il allègue qu'il n'est que représentant de commerce (4).

II.

Le tableau B contient un tarif également basé sur la population, mais plus élevé que le tarif général, à cause de la nature et de l'importance des professions auxquelles il s'applique. Les 25 professions qui le composent peuvent se répartir de la façon suivante; pour trois d'entr'elles (concessionnaire ou fermier de pont à péage, entrepreneur de roulage, et de signaux télégraphiques) le droit fixe consiste en une taxe unique, basée sur la population; pour vingt, le droit est calculé à la fois d'après la population et d'après certains signes présomptifs de l'importance des bénéfices; ce sont les négociants, banquiers, agents de change, concessionnaires de transports, agents de paquebots étrangers, courtiers de marchandises, d'assurances ou de navires, entrepreneurs d'assurances maritimes, facteurs aux halles de Paris et aux marchés de bestiaux pour l'approvisionne-

1. 30 août 1843, Huit dit Fidor.

2. 10 mars 1882, Brenier.

3. 12 juin 1874, Lanna.

4. 9 novembre 1883, Chantal.

ment de Paris, commissionnaires en marchandises, commissionnaires entrepositaires, marchands de diamants, propriétaires de magasins de vêtements ou de magasins de plusieurs sortes de marchandises (1), comptoirs d'avances, de prêts, recettes et paiements, d'opérations sur valeurs; en outre les patentables de cette catégorie sont soumis à une taxe complémentaire par personne en sus du nombre de cinq, employée aux écritures, à la caisse, à la surveillance, etc., on ne compte pas pour ce calcul les garçons de recette, les garçons de magasin, les cochers, les commissionnaires, etc. Enfin pour les quatre dernières professions (entrepreneurs de fiacres, d'omnibus, de pompes funèbres et de distribution d'eau), il y a des taxes variables par éléments de production.

En outre pour certaines professions, l'existence d'un entrepôt réel fait passer la commune où est situé l'établissement de la catégorie à laquelle elle appartient par sa population dans celle qui lui est immédiatement supérieur. Ainsi pour les villes de moins de 8000 hab. le droit fixe devient le même que dans les villes de 8 à 15000 habitants; pour celles-ci le droit devient le même que dans les villes de 15 à 30000 habitants, et pour celles-ci, que

1. La loi porte que la taxe de ces magasins sera doublée quand un patentable occupera plus de deux cents employés. L'amendement de M. Girault qui demandait une augmentation par chaque centaine d'employés fut repoussé par la Chambre comme donnant un caractère progressif plutôt que proportionnel à l'impôt. Journ. off. 1^{er} octobre 1880, page 5105.

dans les villes 30 à 50.000. La loi ne distingue pas entre l'entrepôt général et l'entrepôt spécial ou restreint, c'est donc l'établissement de l'entrepôt réel quel que soit son importance ou sa nature, qui doit déterminer l'accroissement de la taxe (1).

Les banquiers forment une des professions les plus importantes du tableau B; leur importance et leurs bénéfices sont devenus si considérables par suite de l'extension des opérations de crédit et du développement des relations commerciales, que la jurisprudence a augmenté continuellement les indices fiscaux à leur égard. En 1817 l'administration posait en principe que « la patente ne pouvait être demandée qu'à ceux qui faisaient des opérations de banque l'objet principal et habituel de leur spéculation (2). » L'existence d'une bourse dans la ville où résidait la patente, ni l'exécution de quelques opérations de bourse liées avec des opérations commerciales ne suffisaient pas à transformer un commerçant en banquier. C'est ainsi que le conseil d'Etat ne patentait que les négociants chez lesquels on trouvait en tout temps et pour toute somme du papier sur les principales places de l'intérieur et de l'étranger (3). Mais peu à peu le conseil d'Etat élargit sa jurisprudence, et en arriva à imposer ceux qui, outre leur industrie, font des opérations de banque

1. Voir le tableau des entrepôts réels, dans Dufour, IV, p. 316, ou Lemercier de Jauvelle, Répertoire des contrib. directes, p. 542.

2. Avis du comité des finances, 30 mai 1817.

3. 14 janvier 1824, Faure.

indépendantes des transactions commerciales (1), sans avoir égard à l'importance des affaires ni à celle de la localité (2), ni même sans s'inquiéter s'ils employaient des capitaux autres que les leurs propres (3). Ceci avait sa raison d'être; en 1817 les opérations de banque étaient rares, et partant peu fructueuses, il importait de ne pas les gêner si l'on voulait activer leur développement. Plus tard, les opérations commerciales se développant, la banque devint une des industries les plus étendues et surtout les plus riches, et le trésor put, sans craindre de gêner son essor, augmenter les cas d'imposition.

Il ne faut pas confondre l'industrie de la banque avec celle de l'escompte; celui qui se borne à escompter des valeurs sur diverses places sans y avoir de correspondants pour le recouvrement des valeurs par lui escomptées, n'est pas soumis à la patente de banquier (4); un comptoir d'escompte, par exemple, est bien assujéti au droit fixe de première classe, mais il ne l'est pas au droit fixe exceptionnel auquel les banquiers sont assujettis (5); il en serait différemment si l'escompteur pratiquait en outre des opérations de banque (6), notamment s'il

1. 27 mai 1847, Lahirigoyen.

2. 27 février 1866, Arnaud.

3. 8 juillet 1840, Laperrine d'Hautpoul.

4. 19 mars 1865, Couprie et Labrousse.

5. 14 juin 1851, Rouquerol.

6. 3 fév. 1883, Delalande.

recevait et exécutait des ordres de bourse pour le compte des particuliers (1), ou encore s'il se contentait d'alléguer qu'il ne fait que des opérations d'escompte, sans vouloir le prouver (2).

Les commissionnaires et les courtiers sont également rangés dans le tableau B ; la distinction de ces deux professions est parfois délicate ; pour la saisir, l'administration recommande de prendre en considération la nature des opérations plutôt que la qualité que se donne le patentable.

Nous rappelons que le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom et pour le compte d'un commettant (art. 94 Code de commerce) tandis que le courtier est un simple entremetteur. L'article 90 de l'instruction de 1881 a prescrit d'employer sur les matrices les dénominations suivantes : Facteurs de denrées et marchandises et commissionnaires en marchandises (opérations en gros et en demi-gros) pour le tableau B. Courtiers de marchandises et représentants de commerce (ventes aux détaillants et aux consommateurs) pour la quatrième classe du tableau A. Les courtiers avaient jadis des charges monopolisées ; la loi du 18 juillet 1866 établit la liberté du courtage, et décida le rachat des offices de courtiers par le gouvernement ; elle avait, pour se créer des ressources en vue de cette dépense, rangé dans le tableau, B et assujetti à des droits égaux à ceux que payaient déjà les

1. 18 juillet 1884, Crédit gén. français.

2. 29 juill. 1868, Languillaume et Belliard.

commissionnaires en marchandises « les patentables compris sous la dénomination de... courtiers de marchandises, facteurs de denrées et marchandises, et représentants de commerce, ainsi que tous les individus qui prêtent leur entremise pour l'achat et la vente des marchandises et dont la profession n'est pas spécialement dénommée aux tableaux annexés à la loi. » Mais la loi du 15 juillet 1880 n'a pas conservé cette assimilation, et a assigné aux autres patentables des droits fixes sensiblement plus faibles que ceux dont elle a reconnu passibles les commissionnaires en marchandises. Néanmoins, tous continuant à bénéficier de la disposition de la loi de 1866 qui a prescrit de ne leur appliquer que le tarif de la quatrième classe du tableau A lorsque leurs opérations habituelles ont pour objet la vente aux détaillants et aux consommateurs (1).

Pour être réputé intermédiaire de commerce, et patenté comme tel, il faut, d'après la jurisprudence bien établie sur ce point, que le patentable soit rénuméré au moyen de remises proportionnelles qui varient suivant les usages locaux et la nature des marchandises, et qui consistent tantôt dans une somme fixe par quantité vendue ou achetée pour le compte de tiers, tantôt en un tant pour cent sur le prix de vente ou d'achat des marchandises. En outre de cette rénumération commune à tous les intermédiaires de commerce, le commissionnaire en marchandises qui agit sous sa responsabilité et à ses ris-

1. Art. 32 et 90 de l'inst. de 1881.

ques et périls, reçoit pour le couvrir de ses risques, une rémunération spéciale qui consiste en un tant pour cent sur le prix des ventes ou achats effectués par son entremise et que l'on appelle le *ducroire*. D'après le dictionnaire de Bescherelle, le *ducroire* est une prime accordée au commissionnaire qui répond des débiteurs auxquels il vend la marchandise qui lui est confiée à la commission ; c'est une compensation de la garantie spéciale imposée au commissionnaire par ses commettants, et elle ne modifie ses obligations que sous le rapport du placement garanti des marchandises.

Avec ces principes généraux pour guide, il est facile d'appliquer à chacun le droit fixe qui doit lui incomber. C'est ainsi qu'il faudra imposer au tableau B comme commissionnaire en marchandises, celui qui à ses risques et périls ne vend qu'à des marchands (1), en gros ou en détail (2), qui vend principalement à des marchands en gros et accidentellement à des détaillants ou à des consommateurs (3) ; (s'il vendait également aux deux, il devrait être rangé dans la 4^e classe du tableau A), et encore celui qui vend (4) ou achète (5) d'une façon quelconque des marchandises pour le compte des maisons étrangères ; la nature et l'importance du bénéfice ne permet pas ici de le classer à la 4^e classe du tableau A.

1. 16 mars et 20 avril 1883, Weiss.

2. 28 déc. 1883 Bouchet ; 16 mai 1884, Becker.

3. 14 déc. 1883, Meffre.

4. 8 août 1884, Gautier.

5. 28 juill. 1882 et 15 juin 1883, Baldemar.

Sont imposables au tableau B comme courtiers en marchandises, ceux qui sont inscrits sur le tableau des courtiers assermentés (1), ou qui prêtent leur entremise à des marchands en gros (2), même s'ils ont des remises proportionnelles (3); toujours au tableau B, comme représentants de commerce ceux qui ne représentent qu'une maison, qui sont rétribués par des remises proportionnelles et qui ne s'entremettent pas entre leur maison et les détaillants ou consommateurs (4); s'ils s'entremettaient il seraient toujours imposés comme représentants de commerce, mais à la quatrième classe du tableau A (5). Enfin ne sont pas assujettis à la patente : les commis sédentaires (6), ou voyageurs (7) qui n'ont pas de remises proportionnelles, les simples mandataires spéciaux ou généraux qui se contentent d'acheter sans avoir magasin ni comptoir (8), enfin ceux qui n'achètent qu'accidentellement (9), ou à leurs risques et périls suivant les fluctuations du cours des marchandises.

1. 23 juin 1882, Guflet.

2. 4 mai 1883, Morin (coton) 23 nov. 1883, Hérail, 4 juill. 1884, Portal (vins) 24 nov. 1882, Sicre (draps).

3. 9 mai 1884, Le Masurier.

4. 15 fev. 1884, Morin.

5. 4 mai 1883, Kraff. 8 juin 1883, Bon, 13 juill. 1883, Varnerot, 4 juin, 1884, Chamilier.

6. 29 nov. 1848, Becquet.

7. 28 déc. 1866, Marson.

8. 8 juin 1842, Plessis.

9. 20 mars 1861, Peyrecave.

Il nous reste un mot à dire des négociants pour en finir avec le tableau B. La circulaire du 30 août 1858 définit le négociant celui qui fait le commerce en gros de plusieurs espèces de marchandises. Cette expression « espèce de marchandise » doit être prise dans un sens large, de telle façon qu'on ne verra qu'une seule espèce dans l'ensemble de denrées ou de matières dont la vente constitue d'ordinaire un commerce déterminé. Ainsi les vins, liqueurs, eaux-de-vie et vinaigres ne comptent que pour une espèce (1); de même le sucre, café, huiles, savons, sels (2); de même les graines et fruits secs (3). Il n'y aurait plus lieu d'appliquer la patente de négociant s'il n'y avait qu'un commerce principal dont l'autre ne serait que l'accessoire; on a été jusqu'à appliquer ce principe à un négociant qui avait pourtant fait 230.000 d'affaires en épices et 130.000 en vins; en revanche, on considérera comme négociant celui qui exporte des marchandises par mer et importe de la houille comme lest (4), le gérant d'une société en commandite pour l'achat et la vente de toutes valeurs industrielles (5), ou encore celui qui, outre son commerce de gros, fait des opérations d'escompte (6) ou de commission (7); naturellement, s'il y avait plusieurs

1. 20 déc. 1860, Jansen.

2. 10 fév. 1858, Champonnois.

3. 16 nov. 1883, Devic.

4. 21 avril 1882, Lacampagne.

5. 18 juill. 1855, Courtois.

6. 24 janvier 1879, Jourdan.

7. 5 mai 1882, Bergès; 27 juill. 1883, Gigaudet.

établissements distincts, le fisc percevrait plusieurs droits fixes (1).

III

Dans le tableau C, le droit fixe est établi, sans égard à la population, d'après un tarif spécial à chaque profession et reposant le plus souvent sur les éléments de production, ouvriers, métiers, machines, etc. Ce droit fixe se compose dans quelques cas d'une seule taxe déterminée, mais habituellement il résulte de la combinaison de cette taxe invariablement fixée à 5 f. avec d'autres taxes variant suivant les éléments de production ; les remaniements successifs que le tableau C a subis depuis la loi du 25 avril 1844 ont eu principalement pour objet de préciser ces indices et d'en augmenter le nombre. C'est ainsi que la loi de 1880 a remplacé bon nombre de taxes invariables par des taxes calculées d'après les éléments de production, a supprimé ou sensiblement diminué le taux respectif des taxes invariables, a enfin laissé subsister et réglé la taxe par ouvrier en proportion du bénéfice moyen que représente l'ouvrier dans chacune des industries pour lesquelles il constitue un élément d'imposition (2).

La loi de 1880 a rangé dans cette catégorie C tout in-

1. 30 janv. 1880, Neau.

2. Art. 5 de l'Inst. de 1881.

dustriel dont la profession, inscrite sous une dénomination quelconque au tableau A, consiste en un travail de fabrication, de confection ou de main-d'œuvre, du moment qu'il travaille pour le commerce et occupe plus de dix ouvriers. D'après ce nouveau texte, est imposable comme fabricant pour le commerce non seulement celui qui crée un produit ou confectionne un objet, mais encore tout industriel qui concourt à la fabrication de cet objet par un travail de main-d'œuvre, si d'ailleurs il a le nombre légal d'ouvriers (1). La règle ne fléchirait qu'au cas où l'application du tarif du tableau A donnerait un produit plus élevé que celui du tableau C; d'ailleurs si le fabricant ne travaillait que pour les consommateurs, il ne serait plus fabricant pour le commerce, et il serait imposable au tableau A quel que fût le nombre de ses ouvriers (2). On rangera par conséquent parmi les patentables du tableau C le tailleur qui n'a pas de magasin de vente public et travaille pour le commerce (3), le feutrier qui vend à des commerçants ou des industriels les marchandises que ceux-ci utilisent dans l'exercice de leur profession (4), mais non celui qui fait fabriquer au dehors divers objets, et qui se borne chez lui à mouler et ajuster certaines pièces (5).

1. Avis du min. des fin. 16 novembre 1883, Gardaire.

2. Art. 91 de l'Instr. de 1881.

3. 16 mai 1884, Akar et Compagnie.

4. 15 fév. 1884, Weilles-Labrousse, 1 août 1884, Beux (tonneaux).

5. 6 juin 1878, Figaret.

Certaines professions du tableau C ont besoin de quelques éclaircissements. Quelques mots d'abord sur les armateurs. L'armateur est celui qui équipe à ses frais un navire ; il n'est pas nécessaire donc qu'il en ait la propriété (1) ; le tarif varira suivant que le navire sera équipé pour le commerce au long cours, le cabotage, la grande ou la petite pêche (2) ; les taxes seront notamment cumulées si le navire fait à la fois le long cours et cabotage (3) ; s'il n'y a pas d'armateur, ce qui peut arriver pour le cabotage et la petite pêche on imposera soit le principal propriétaire (4) soit le propriétaire qui, sans armer personnellement participe aux pertes et aux bénéfices (5). Mais on n'imposera pas le propriétaire d'une seule barque de pêche qu'il monte lui-même (6), et à plus forte raison celui qui sans être propriétaire, n'a qu'un intérêt dans un navire (7).

Les directeurs de théâtre sont compris dans la quatrième partie du tableau C. Le droit fixe est fixé aux 3/10 d'une représentation complète, si le théâtre joue tous les jours, aux 3/20 s'il ne joue pas tous les jours, à une somme fixe de 60 fr. si, de plus, la troupe n'est pas sé-

1. 23 mai 1860, Dumont et Leclerc. Le propriétaire non armateur est également exempt, 8 août 1885, Olive.

2. 29 janv. 1868, Tostain.

3. 20 déc. 1860, Comolet.

4. Violle, 1842.

5. 3 fév. 1876, Heulin.

6. 17 fév. 1878, Noiret.

7. 11 août 1841, Jacquemont.

dentaire. Le produit d'une représentation complète est obtenu par la multiplication du nombre total des places par les prix officiels ; on déduit de la recette brute la somme perçue au profit des indigents (1), mais non le prix des entrées gratuites ni la réduction accordée aux abonnés (2) ; la fermeture périodique d'un théâtre pendant l'été ne l'empêche pas d'être considéré comme jouant tous les jours (3). La troupe n'est pas sédentaire quand elle ne réside pas quatre mois consécutifs dans la même ville (4) ; on assimile au directeur d'une troupe non sédentaire l'entrepreneur de courses de taureaux dans un cirque ou des arènes (5). Si différents théâtres sont exploités simultanément, il faut faire entrer dans la patente le nombre et le prix des places de tous les théâtres exploités à la fois ; la loi a voulu que pour ce genre d'industrie, le droit fixe fût proportionné à l'importance de l'entreprise (6). En revanche sont exempts de la patente, le directeur d'une troupe de gymnasiarques (7), ou d'un théâtre forain de prestidigitation (8) ou celui qui exploite un théâtre pour le compte d'une ville (9).

1. 4 juillet 1884, Lemer cier.

2. 18 fév. 1865, Bernard.

3. 30 juin 1882, de Geslin.

4. Dufour *loc. cit.* IV p. 325.

5. 9 janv. 1880, Hérault 3 juin 1881, Stoppani.

6. 2 juill. 1836, Séveste.

7. 27 janv. 1859, Bertrand.

8. 1 déc. 1858, Cocherie.

9. 18 mai 1858, Jourdain.

Les fabricants à métiers exigent plus de développements. La loi de brumaire les avait frappés d'un droit fixe en rapport avec la population, sans se préoccuper du nombre de métiers qu'ils occupaient. Au contraire, le droit établi par les lois du 25 mars 1817 et 15 mai 1818 variait en raison du nombre et de la largeur des métiers, mais nullement en raison de la classe, de la profession ni de la population des communes ; c'était donc un droit tout à fait distinct du droit fixe, et qui se cumulait avec lui d'ailleurs sans pouvoir dépasser le maximum des patentes fixé à 300 fr. Ces lois avaient en outre introduit dans la loi le système des déclarations faites par les contribuables devant le maire (1). Les dépositions relatives à ce droit distinct, à la largeur des métiers, aux déclarations, ont été abrogées par la loi de 1844, mais aujourd'hui encore le nombre des métiers est fort important à préciser : le fabricant est exempt si le droit fixe afférent aux métiers qu'il exploite n'excède pas 10 francs (2) ; il a droit à une réduction de moitié si ce droit n'excède pas 50 francs (3) ; au delà les taxes sont calculées par mé-

1. Dalloz J. G. V°. *Patentes*, n° 186-190.

2. Art. 41 de l'inst. 1881 ; ainsi un fabricant à façon de manches à tricot qui n'occupe que trois métiers à bras, 21 juillet 1882, Bouche ; un tisserand qui travaille pour lui et chez lui dans des conditions qui le font considérer comme un véritable ouvrier, 4 juill. 1884, Barthe ; même s'il se fait aider par ses enfants non mariés, 26 juillet 1878, Brio Agisson.

3. Art. 86 de l'inst. 1881.

tiers en tenant compte d'ailleurs de la nature du tissage, de la puissance des métiers, de sorte que deux fabricants ayant le même nombre de métiers peuvent supporter des taxes différentes (1). On comprend donc les précautions prises pour arriver à en connaître le nombre et l'importance. L'instruction de 1881 prescrit aux contrôleurs de dresser par commune des bulletins indiquant le nombre de métiers occupés par chaque fabricant, de se les communiquer entre eux, d'interroger les facteurs qui s'interposent habituellement entre les fabricants et les ouvriers pour la confection des travaux hors de la fabrique, et au besoin même, de s'appuyer sur la notoriété publique (2). De même, dit l'article 34, beaucoup d'ouvriers travaillant tantôt pour un fabricant, tantôt pour un autre ou suspendant leur travail pendant certaines parties de l'année, le contrôleur doit apprécier ces interruptions, et n'inscrire dans la matrice que le nombre moyen des métiers nécessaires pour produire, en supposant qu'ils marchent constamment, le travail de tous les métiers successivement utilisés... Si l'industrie ne peut, par sa nature même, être exercée qu'une partie de l'année, il faut considérer comme occupée pendant toute l'année chaque série de métiers momentanément employés équivalente à un métier occupé pendant le temps ordinaire de la fabrication annuelle. » On peut encore déterminer le nombre des métiers d'après les produits

1. Art. 41 de l'Inst. de 1881.

2. Art. 33 de l'Inst. de 1881.

de la fabrication. On a décidé qu'à Lyon pour les fabricants à métiers n'occupant que des ouvriers disséminés dans la ville et la campagne, on s'attacherait aux résultats constatés de la fabrication pendant l'année antérieure en attribuant à chaque métier un rendement de mille mètres de soieries (1), Ajoutons enfin quelques indications sur les métiers eux-mêmes. Ceux qui doivent servir de base au calcul du droit fixe sont tous les métiers qui fonctionnent, même quand ils doivent être prochainement vendus (2), les métiers prêts à fonctionner ou qui n'auraient besoin pour marcher que d'un simple nettoyage (3), alors qu'ils sont momentanément en non activité pour de légères réparations ou pour un chômage périodique (4), les métiers mis en activité dans l'année même de l'imposition (5) ou les métiers de fabricants à façon qui travaillent pour le compte d'autres fabricants, même si ces fabricants à façon sont personnellement imposés pour ces métiers (6); mais on ne compterait pas les métiers débouloonnés (7), ceux qui ont besoin de réparations assez considérables, ou ceux dont on ne se sert pas et qui sont relégués dans un atelier distinct du reste de la fabrique (8).

1. 20 juin 1884, Cochaud.

2. 30 oct. 1872, Leroy.

3. 1826 juin 67, Colin.

4. Art. 1837 de 1881, 26 mai l'Inst. 1863. Banon.

5. 31 mars 1876, Réal.

6. 20 juill. 1867, Méguin.

7. 26 juin 1867, Colin.

8. Art. 35 de l'Inst. de 1881.

De même que le droit des fabricants à métiers est calculé d'après les métiers, le droit des filateurs de chanvre, lin, étoupes, ramie, coton, bourre de soie, laine peignée et cardée, est calculé d'après le nombre des broches ; la taxe variant d'ailleurs suivant les matières filées ; la quantité de la taxe a été calculée de façon à tenir compte de la présence des carderies ou peigneries dans la filature ; il n'y a donc pas lieu d'assujettir à un droit fixe spécial les carderies ou peigneries existant dans ces filatures, lors même qu'elles servent à carder ou à peigner des textiles autres que ceux qui sont filés dans l'établissement ; la loi spécifie même que dans les filatures, le droit fixe doit être réduit de moitié lorsqu'elles ne renferment ni carderie, ni peignerie ; par exception, pour les filatures de laine peignée, quand il y a des machines à peigner et à carder, on cumule la taxe par broche avec le droit fixe spécial afférent aux carderies et peigneries ; en outre, dans toutes les filatures, les broches des bancs à broches sont affranchies du droit fixe comme ne remplissant dans la fabrication qu'un rôle secondaire. Il n'y a d'ailleurs plus à distinguer comme on faisait avant la loi du 4 juin 1858 entre les métiers préparatoires et les métiers finisseurs (1).

La matière des ouvriers nécessite, elle aussi, quelques explications ; la détermination de leur nombre est fort importante à cause des établissements pour lesquels le droit

1. Article 39 de l'Inst. de 1881. 12 septembre, Simmonin. 12 septembre, Rousselin.

fixe se règle en raison du nombre des ouvriers. Pour certaines professions, fabricants de briques, creusets, poteries, etc., de coutellerie, fabricants pour le commerce, fabricants d'objets concernant le grand et le petit équipement, on ne considère que les séries d'ouvriers; il faut alors n'inscrire à la matrice que le nombre moyen d'ouvriers nécessaires pour produire en les supposant complètement occupés le travail de tous les ouvriers successivement occupés; si l'industrie ne peut, par sa nature même, être exercée qu'une partie de l'année, il faut considérer comme occupée pendant toute l'année chaque série d'ouvriers momentanément employés, et équivalente à l'ouvrier occupé pendant toute la durée ordinaire de la fabrication (1); on applique notamment ce principe au personnel variable des fabriques de conserves alimentaires (2).

L'instruction de 1881 prescrit pour la détermination du nombre des ouvriers les mêmes précautions que pour les métiers; ces précautions, sont surtout nécessaires pour les produits dont la fabrication est intermittente, comme les conserves alimentaires (3). On ne compte pas parmi les ouvriers les journaliers occupés à des travaux indépendants de la fabrication (4), le chef de l'établissement même s'il travaille comme ouvrier (5), les surveillants des

1. Articles 33 et 34 de l'Inst. de 1881.

2. 5 mai 1882, Guilbaud; 9 décembre 1884, Carraud.

3. 4 juin 1870, Lemesnager, 9 déc. 1884, Carraud.

4. Art. 33 et 60 de l'Inst. de 1858.

5. Art. 38 de l'Inst. de 1881.

ouvriers (1), les chauffeurs des machines à vapeur, ceux qui récoltent la chicorée pour la fabrication du café de chicorée (2), ou qui achètent le poisson et même qui préparent les filets de pêche pour un fabricant de conserves de sardines (3); par contre on comptera parmi les ouvriers la femme et les enfants non mariés travaillant avec le mari ou le père (4), les ouvrières femmes (5), les ouvriers qui aident indirectement l'exploitation en préparant les matières (6), en déblayant la carrière sans l'exploiter (7), en coupant et apportant les bois de châtaigniers dont on doit extraire le tannin (8); les détenus de prison travaillant pour un entrepreneur (9); ajoutons que les ouvriers des deux sexes âgés de moins de 16 ans ou de plus de 65 ans ne comptent que pour moitié de leur nombre (10).

IV

On a toujours admis en principe la réduction de l'impôt pour cause de chômage, mais l'application de ce

1. Art. 37 de l'inst. de 1881.
2. Circul. 428.
3. 30 mai 1868, Peyron 9 déc. 1884, Carraud.
4. 28 mars 1860, Dezanaud.
5. 18 janv. 1884, tuileries de Montceau-les-Mines.
6. Art. 36 de l'inst. de 1881.
7. 28 avril 1870, Thomassin; cf. art. 36 de l'inst. de 1881.
8. 9 nov. 1883, Rey.
9. 8 fév. 1878, Duboscq.
10. Art. 10 de la loi de 1880.

principe a varié grandement. Avant la loi du 18 juin 1850 il fallait un chômage complet et continu ; il ne suffisait pas qu'une seule des meules de moulin ait chômé pendant quatre mois (1) ; aujourd'hui, la loi stipule que les droits seront réduits de moitié (2) lorsque les usines seront forcées de suspendre leur travail en tout ou « en partie (3) ». pendant un certain temps. Jadis cette réduction n'avait lieu que pour les usines expressément mentionnées au tarif (4), aujourd'hui la règle est générale pour toutes les usines répondant aux conditions voulues et dont l'industrie est classée au tableau C. « Dans les usines fonctionnant exclusivement à l'aide de moteurs hydrauliques, dit l'art. 11 de la loi 1880, le droit fixe est réduit de moitié pour ceux des éléments de cotisation qui, par manque ou par crue d'eau, sont périodiquement obligés de chômer pendant une partie de l'année équivalente au moins à quatre mois. » Il suit de là que le chômage ne doit pas être de quatre mois consécutifs, il suffit qu'on obtienne l'espace de temps voulu en réunissant les chômages éprouvés pendant toute l'année, mais il faut qu'on atteigne ainsi les quatre mois (1). Si l'usine renferme à la fois des moteurs à vapeur et des moteurs hydrauliques, on ne réduit de moitié que la taxe afférente à ceux des éléments de pro-

1. 14 juin 1847, Freyermuth.

2. Art. 11 de la loi de 1880.

3. Circul. 30 août 1858.

4. Art. 80 de l'instr. de 1858.

5. 28 avril 1882, Peisset-Cottenaz.

duction au service desquels le moteur hydraulique est exclusivement affecté (1) ; il en serait différemment si le chômage n'affectait qu'un moteur à vapeur (2), même si ce moteur ne servait qu'à suppléer le moteur hydraulique (3) ; la réduction pour un motif différent, tel que l'absence de machines à peigner et à carder dans une filature de coton ne fait pas obstacle à la réduction pour chômage (4). La réduction n'aura d'ailleurs pas lieu en dehors des cas prévus par la loi, par exemple par suite d'un cas accidentel de crue ou de manque d'eau, d'un accident de force majeure (5), des repos des fêtes et dimanches, des travaux de réparation, du mauvais état du mécanisme (6), et du ralentissement de production produit par un manque de travail (7) ou par une exagération de production (8).

Pour les professions dont le droit fixe varie en raison de la population du lieu où elles sont exercées, les tarifs doivent être appliqués d'après la population qui aura été déterminée par le dernier décret de dénombrement en vigueur au moment de la publication du rôle (9). Néan-

1. Art. 88 de l'instr. de 1881.

2. 13 juill. 1877, Carion.

3. 1^{er} déc. 1882, Biguenet.

4. Art. 88 de l'instr. de 1881.

5. 7 déc. 1877, Christol.

6. 1869, Rousselot.

7. 23 av. 1880, Daix et Danjou.

8. 8 nov. 1872, Dettan.

9. Art. 5, de la loi de 1880, art. 9 et 11, de l'inst. de 1881.

moins, quand le dénombrement fait passer une commune dans une catégorie supérieure, l'augmentation du droit fixe n'est appliquée que pour moitié pendant les cinq premières années (1); il en est de même en ce qui concerne les banlieues quand il a été constaté par un dénombrement quinquennal que la population dont elles se composent a éprouvé des augmentations susceptibles d'influer sur des droits de patente (2). Quand l'augmentation de la population ne provient pas seulement d'un nouveau dénombrement, mais est l'effet de modifications telles que réunion des communes, réunion d'une banlieue à la partie agglomérée etc., il n'y a pas de tempérament du droit fixe; les patentés sont imposables d'après le tarif afférent à la nouvelle population de la commune aussitôt que ce tarif peut être appliqué dans les rôles primitifs, ce qui doit ordinairement avoir lieu dans l'année qui suit immédiatement l'acte qui a prononcé la modification des limites du territoire (3). Dans les villes de 5000 âmes et au dessus, les patentés de la banlieue paient le droit fixe d'après le tarif applicable à la population de cette banlieue (jadis à la population totale), et ceux de la ville d'après la population totale (4), même si le magasin est hors des limites de l'octroi, pourvu qu'il soit dans la partie agglomérée (5).

1. Art. 9 de l'inst. de 1881.

2. Art. 12 de l'inst. de 1881.

3. 14 mars 1879, Raphanel; art. 13 de l'inst. de 1881.

4. Art. 6 de la loi de 1880, art. 12 de l'inst. de 1881.

5. 31 mars 1859, Dantras.

Nous avons vu que le principe même de l'obligation de la patente est indépendant de toute décision de l'administration ; cette obligation naît à l'instant où un particulier commence à se livrer en vue de réaliser un bénéfice à un acte qui doit pour lui devenir habituel (1). Mais il peut arriver qu'une profession tout en tombant sous le coup de la loi par son caractère lucratif et habituel, ne soit pas expressément dénommée dans les tarifs et tableaux, le rôle de l'administration est, en ce cas, de classer par assimilation, c'est-à-dire de rechercher parmi les industries qualifiées par le législateur, quelle est celle dont l'industrie à classer se rapproche le plus ; l'analogie est donc indépendante de l'obligation même, elle n'importe que pour le mode selon lequel l'obligation doit s'accomplir ; de là il suit, comme nous le verrons, que le préfet n'a pas à se préoccuper de l'analogie, pour décider si un particulier doit être ou non assujetti à la patente, et que le conseil de préfecture ne peut se refuser à appliquer l'arrêté préfectoral d'assimilation, sous prétexte du défaut d'analogie avec l'une des professions mentionnées au tarif ; il a seulement le droit d'apprécier comme il fait à l'égard de tout patentable le mérite de l'imposition (2).

1. 19 sept. 1863, Legras.

2. 27 nov. 1867. Massart. Voici quelques exemples de professions classées par analogie : celui qui loue sa chaudière à distiller à des propriétaires voisins doit être assimilé à un maître de pressoir et non à un fabricant d'eau-de-vie (29 juin 1844. Baudon) ; le cultivateur qui fabrique de l'huile pour le compte d'autrui

Le droit à établir d'après l'analogie jadis fixé par le contrôleur des contributions directes, l'est depuis 1844, par un arrêté spécial du préfet, rendu sur la proposition du directeur des contributions directes, après l'avis du maire sur l'assimilation proposée par les agents des contributions. Tous les cinq ans, porte l'article 5 de la loi de 1880, des tableaux additionnels contenant la nomenclature des professions classées par voie d'assimilation depuis trois années au moins, seront soumis à la sanction législative. Les art. 114 et 116 de l'instruction de 1881 indiquent la marche à suivre pour l'application des règles ci-dessus : rapport du contrôleur, avis du maire, avis de la commission des contributions directes à Paris (1), avis facultatif de l'inspecteur, transmission par le canal du directeur à la direction générale et réponse de celle-ci, rapport du directeur et enfin arrêté du préfet.

avec le grain qu'on lui apporte doit être assimilé à un meunier (31 juillet 1833, Echenoz et Pinondel) ; le marchand de tulle en gros à un marchand de dentelle en gros (24 juin 1840, Gay-Giraud).

1. 15 déc. 1876, Bobet.

V. — DROIT PROPORTIONNEL.

I

Le droit proportionnel de patente est une taxe établie sur la valeur locative des locaux ou emplacements occupés par les patentables. Tantôt ce droit se combine avec le droit fixe, tantôt il existe seul, tantôt il fait défaut. Le droit proportionnel varie suivant les tableaux, et dans chaque tableau suivant les classes; ainsi, pour le tableau A, il est fixé au vingtième de la valeur locative de la maison d'habitation pour les trois premières classes, au trentième de la même valeur pour les trois suivantes et de plus, pour ces six classes au quarantième de la valeur locative des locaux servant à l'exercice de la profession (sauf pour deux professions de la deuxième classe) (1); enfin, pour les deux dernières classes du tableau A, il est fixé au cinquantième de la valeur totale, sauf les cas d'exemption dont nous parlerons. Pour le tableau B, le droit proportionnel est fixé au dixième ou au vingtième de la valeur de la maison d'habitation, au quarantième de celle des locaux servant à la profession. Le tableau C comprend cinq catégories; le droit proportionnel varie de l'une à l'autre du dixième au vingtième de la maison, du quarantième au soixantième des locaux

1. Ce sont les commissionnaires, exploitants ou fermiers des droits d'emmagasinage dans un entrepôt et les directeurs de dioramas, panoramas, géoramas et néoramas.

servant à la profession. Enfin pour le tableau D, le droit proportionnel qui seul forme la patente, est du quinzième de la valeur de tous les locaux occupés par le patentable. Ces règles générales comportent quelques modifications ; le droit proportionnel est réduit de moitié pour les patentables du tableau A qui vendent en ambulance sous échoppe ou à l'étalage, sauf pour les bouchers, épiciers, et autres marchands ayant un état permanent, ou occupant des places fixes dans les halles et marchés (1) ; il est supprimé pour les patentables des septième et huitième classes du tableau A qui vendent dans les mêmes conditions, pour ceux qui résident dans des communes dont la population ne dépasse pas 20.000 habitants (2), ou pour les loueurs de chambres meublées et pour ceux qui exploitent à bras des moulins ou autres usines à moudre, battre, etc. En outre, dans les communes dont la population ne dépasse pas 20.000 habitants et qui passent, à la suite d'un dénombrement dans la catégorie supérieure, les patentables des septième et huitième classes ne seront soumis au droit proportionnel que dans le cas où un second décret de dénombrement aura maintenu lesdites communes dans les mêmes catégories (3). Même quand ils exercent dans la banlieue de communes

1. Article 18 de la loi 1880.

2. Ces patentables deviendraient d'ailleurs imposables pour la maison d'habitation qu'ils auraient dans une ville de plus de 20.000 habitants.

3. Article 16 de la loi du 15 juillet 1880.

ayant plus de 20.000 habitants, ces patentables ont droit à la même exemption, si cette banlieue n'a d'ailleurs pas ce chiffre d'habitants ; si elle l'atteint, ces patentables ne doivent supporter le droit proportionnel que dans les conditions et les délais ci-dessus, à moins que ce ne soit à la suite d'un décret rattachant la banlieue à la partie agglomérée (1). Notons par contre, que les patentables logés gratuitement, par exemple, dans des bâtiments appartenant à l'Etat, aux départements ou aux communes hospices, etc., sont assujettis comme tous les autres au droit proportionnel ; la valeur locative des appartements qu'ils occupent doit être établie d'après les règles du droit commun (2).

Le droit proportionnel est surtout important pour le tableau D, puisque les professions dites libérales qui composent ce tableau ne supportent pas d'autre droit. Ces professions libérales ne devaient pas primitivement former un tableau distinct, le législateur avait l'intention de les répartir dans les premiers tableaux en les assimilant aux professions les plus voisines ; c'est ainsi qu'on avait eu l'idée de faire entrer les notaires et les avoués de première instance dans la seconde classe, les avoués d'appel et les architectes dans la troisième ; les avocats, huissiers, commissaires-priseurs auraient figuré dans la quatrième, et la cinquième aurait reçu les médecins,

1. Article 61 de l'inst. de 1881.

2. 21 février 1879, **Marin**.

chirurgiens, dentistes et officiers de santé (1). Mais une telle classification aurait été trop arbitraire ; il est difficile de saisir le lien d'assimilation entre un notaire et un commerçant en demi gros ; de là la formation d'une catégorie spéciale pour les professions libérales. En outre comme il était à peu près impossible de créer dans le sein de chaque profession et suivant l'importance des produits des divisions et des degrés hiérarchiques, cette difficulté pratique fit abandonner le droit fixe qui nécessite justement une classification de ce genre ; le droit proportionnel resta donc seul.

II.

En principe le droit proportionnel est actuellement établi sur la valeur locative tant de la maison d'habitation que des magasins, boutiques, ateliers, usines, hangars et autres locaux servant à l'exercice des professions imposables (2) ; il est assis sur la valeur locative réelle et brute, sans déduction aucune pour frais d'entretien et réparation (3). Quand un changement est opéré dans l'assiette de la valeur locative par suite de constructions, le supplément du droit proportionnel est dû à partir du 1^{er} du mois où ce chan-

1. Dufour, *loc. cit.*, IV p. 332.

2. 29 juillet 1857, Voillemier ; art. 12 de la loi de 1880 ; art. 46 de l'inst. de 1881.

3. Circulaire 107.

gement a eu lieu (1). Pour certaines catégories de patentables même, le droit n'est établi que sur la valeur locative de la maison d'habitation. Nous allons commencer par étudier l'établissement du droit relativement à la maison.

S'il on s'est ainsi attaché exclusivement ou principalement à la maison d'habitation, c'est que pour certaines professions, les locaux d'exploitation sont à peu près les mêmes quelle que soit l'étendue des affaires commerciales. Ainsi tout banquier a des bureaux, et dans des bureaux à peu près semblables, l'un fera pour un million d'affaires, l'autre pour cent mille francs seulement (2). De là la nécessité d'un autre signe indiquant mieux l'importance des bénéfices probables ; ce signe ne peut être meilleur que l'habitation personnelle ; toutefois la loi des patentes offre une différence avec les autres lois qui ont également mesuré la fortune du contribuable d'après son habitation, c'est qu'elle ne permet pas d'asseoir le droit sur toutes les maisons d'habitation que le même particulier peut garder à sa disposition ; le droit proportionnel ne porterait donc pas sur la maison d'habitation que le patentable pourrait avoir dans une commune où il n'aurait point d'établissement professionnel.

Le droit proportionnel est dû indépendamment des conditions spéciales de la maison d'habitation ; c'est-à-dire qu'il importe peu que la maison soit garnie de meubles n'appar-

1. 23 mai 1884, Berruet et Michel.

2. Rapport de la commission (*Moniteur* 5 mars 1844, p. 497.) Dufour, IV *loc. cit.* p. 333-4. Dalloz, J. G. Patentes n° 154.

tenant pas au patenté (1), ou que celui-ci y loge gratuitement (2), que la maison soit située dans une commune différente de celle de l'établissement professionnel (3); à plus forte raison serait-il dû si elle est simplement séparée des locaux (4), ou si elle n'est qu'une chambre séparée dans la maison professionnelle (5).

Quelques difficultés peuvent s'élever en matière de sociétés commerciales, surtout pour les sociétés en nom collectif, où les associés gèrent eux-mêmes; l'ancienne jurisprudence exigeait de chaque associé le droit proportionnel sur sa maison, mais c'était un inconvénient grave puisqu'il pouvait arriver qu'un homme associé pour une petite part dans une entreprise possédât un riche appartement; lui demander le vingtième du prix de son loyer, c'était souvent absorber ses bénéfices dans la société et le réduire à s'en séparer (6). Aussi maintenant ne fait-on porter le droit proportionnel que sur la maison de l'associé principal; celle des associés secondaires n'entre en ligne de compte que quand elle sert à l'exercice de l'industrie sociale (7). Cette disposition nouvelle offre bien à son tour prise à la critique quand l'associé principal a une maison d'habita-

1. 9 janvier 1880, Ozenne.

2. 21 février 1879, Marin : art. 12 de la loi de 1880.

3. 12 janvier 1865, Heurtin-Loiraud.

4. 23 juillet 1862, Bouffaré, 15 février 1864, Latil.

5. 20 septembre 1871, Toureil.

6. Dufour, ouv. cité, IV p. 235.

7. 16 juin 1876, Wibaux : art. 20 de la loi 1880, art. 782 de l'inst. de 1881.

tion en désaccord avec les bénéfices de la société : mais l'inconvénient est moindre que le précédent.

L'associé principal ne sera pas imposable pour son habitation personnelle, si l'industrie exploitée par la société ne constitue pas sa principale profession, et si la société est gérée par un préposé dont l'habitation personnelle est elle-même imposée (1); si l'associé principal est étranger, le droit proportionnel se calculera sur la maison de l'associé préposé à l'exploitation commerciale en France (2). L'associé principal aura droit à une réduction de moitié s'il habite en commun avec un associé secondaire qui supporte lui-même la moitié des frais totaux (3), il restera d'ailleurs toujours passible du droit même s'il ne réside pas continuellement dans sa maison (4), s'il exerce dans un autre lieu une profession donnant lieu à un droit de patente moindre (5); en outre il peut supporter en supplément le droit dont un associé secondaire, imposé par erreur, s'est fait décharger (6).

Nous avons dit dans quel cas le droit proportionnel doit porter sur la maison de l'associé secondaire; nous pouvons citer comme exemple le cas où cette maison servirait à la gestion (7), contiendrait le comptoir

1. 2 sept. 1863, Parmentier.

2. 12 août 1879, Demelle.

3. 4 fév. 1881, Longden.

4. 19 juin. 1871, Dumont.

5. 8 nov. 1878, Mottet.

6. 15 nov. 1872, Salvator.

7. 31 mars, 1859, Jouron et Bouchart.

social (1), le logement et le réfectoire des commis (2), les salles où l'on reçoit, même rarement (3), des clients, ou même, serait simplement placée dans l'établissement industriel (4) parce qu'on pourrait de là exercer une surveillance continuelle sur les bureaux, surtout s'il y avait une porte de communication (5); il importerait peu dans ce cas que le réclamant ne restât dans sa maison que le jour, et allât rejoindre le soir sa famille à la campagne (6).

Pour les sociétés en commandite, le droit proportionnel doit être établi sur la valeur locative tant de l'habitation personnelle des gérants que des locaux qui servent à l'industrie sociale.

Les sociétés anonymes, à raison de leur nature même ne supportent le droit proportionnel que sur les locaux destinés à l'exploitation de l'entreprise.

Quand il y a des gérants non associés, la question de savoir s'il faut compter leur habitation dans le calcul du droit proportionnel varie suivant qu'ils sont ou non logés par la société ; en effet, si le gérant se loge à ses frais, son habitation personnelle peut bien donner une idée de ses bénéfices personnels et servir ainsi à la détermination du

1. 5 janv. 1847, Menut-Cousin.

2. 20 mars 1861, Leduc.

3. 27 av. 1877, et 27 fév. 1880, Lesage.

4. 12 juillet 1882, Purnot, 24 nov. 1882, Moline, 24 nov. 82, Vaudelle, 2 fév. 1883, Fera.

5. 18 nov. 1881, Bodson, 23 déc 81, Combret Larauze.

6. 30 mai 1879, Mignard.

droit portionnel auquel il sera astreint pour sa propre industrie, mais elle ne donnera pas une idée des bénéfices de la société (1) ; au cas contraire le droit proportionnel portera sur sa maison ; par gérant il faut ici entendre non seulement le directeur général (2) mais encore tous les préposés à chaque établissement social (3), ceux qui représentent la société (4) (droit au vingtième), ceux dont la présence est nécessaire à l'exercice de l'industrie (droit au cinquantième) ; le droit porte sur la maison entière, même si le patentable n'en occupe qu'une partie (5) et sur ses accessoires, cour d'entrée (6), jardin (7), chalet (8), écuries et remises même séparées (9), etc.

III.

Outre la maison d'habitation, le droit proportionnel porte encore sur la valeur locative de tous les locaux et emplacements servant à la profession, ces locaux peuvent va-

1. 18 décembre 1879, Compagnie du Midi, 1 juin 1817 forges et fonderies de Franche-Comté, 20 avril 1883, Comptoir d'escompte de Nice.

2. 9 septembre 1864, Lemire.

3. 13 décembre 1860, Rambourg.

4. 28 février 1867, Compagnie parisienne du gaz.

5. 23 juin 1865, Autran.

6. 28 mars, 1884, Lecocq.

7. 1882, Saône-et-Loire.

8. 10 février 1875, Deport.

9. 30 juin 1882, Têtard.

rier à l'infini; ce sera le chantier où un entrepreneur dépose ses pierres de taille (1), ou son bois (2), la vitrine d'un photographe (3), l'étable d'un marchand de bœufs (4), le lieu de dépôt de marchandises quelconques (5), même situé hors de la commune de l'établissement industriel (6), le pré à étendre le linge pour une blanchisseuse (7), les pavillons des tramways sur la voie publique (8), les places fixes d'un marché (9), les divers cabinets d'un dentiste, même si l'un d'eux est fermé (10), le cabinet, ou la chambre qui lui en tient lieu, d'un avocat (11), d'un médecin (12), d'un notaire (13), les bureaux de Société, servant à l'exercice de la profession (4), ceux notamment des agents qui représentent la Société, ces bureaux imposés pouvant d'ailleurs consister en un simple cabinet où l'agent reçoit les clients, et

1. 21 avril 1882, Fleury.
2. 11 juin 1880, Grange.
3. 9 novembre 1883, Merlet.
4. 25 janvier 1860 Pichon.
5. 11 juin 1880, François.
6. 23 mai 1885, Aymard.
7. 16 novembre 1883, Godard.
8. 5 janvier 1883, Tramways-Sud de Paris.
9. 23 mai 1870, Bidard et Manoury.
10. 27 avril 1883, Lebrun.
11. 20 avril 1877, Collignon.
12. 23 mai 1884, Dragucci.
13. septembre 1875, Ducrest.
14. 1 mai 1860, Davoust; 18 fév. 1865; la Paternelle; 22 fév. 1884, Crédit foncier.

place les divers documents relatifs à sa profession (1), et pouvant être inoccupés momentanément (2), par exemple ceux d'un banquier qui n'y va qu'une fois par semaine (3), ou ceux qui ne sont ouverts qu'en temps de foire (4).

En revanche le droit proportionnel ne porterait pas sur les bâtiments d'une exploitation purement agricole (5), sur le champ où l'on prend de la terre et du plâtre (6), sur le chemin de fer qui relie une carrière de ce genre à une fabrique et à un port d'embarquement (7), sur des jardins indépendants d'une habitation (8), sur des locaux servant aux adjudications d'immeubles de notaires (9), aux réunions du syndicat des courtiers de commerce (10), aux greffes du palais de justice (11), à l'instruction des élèves d'une pension (12), sur des places fixes louées momentanément (13), ou même périodique-

1. 1882, Côtes du Nord.

2. 5 juill. 1859, Manson.

3. 16 avril 1868, Hardy.

4. 16 fév. 1835, Cibiel.

5. 21 janv. 1858, Lanet et C^{ie}.

6. Circ. 159, p. 10.

7. 9 mars 1877, Fournier et Lavaux. Contra: imposition d'un chemin de fer établi par un constructeur de navires sur son chantier, 14 janvier 1839, Bichon.

8. 19 fév. 1875, Deport.

9. 26 avril 1862, notaires de Marseille.

10. 7 déc. 1847, syndicat de Marseille.

11. 6 janv. 1864, Susini.

12. Tarif de 1880.

13. 27 juin 1879, Bazire.

ment chaque année mais pour certains jours de foire (1) sur le trottoir où un cafetier établit ses tables (2), sur des usines à bras (3) et des usines inexploitées (4), etc. Si une usine est exploitée par plusieurs propriétaires alternativement, le droit est établi pour chacun sur le vingtième de la valeur locative de sa maison d'habitation, et sur le cinquantième de celle de l'usine pendant le temps de sa jouissance (5).

Quand un appartement est occupé par deux personnes dont une seule est patentée, le droit proportionnel doit être basé tant sur les locaux qu'elle occupe seule que sur sa part de jouissance dans les locaux communs (6) ; si le cologéant ne participe pas à la profession, son habitation personnelle doit être déduite de la patente ; ceci se présentera très souvent quand le patenté logera avec une personne de sa famille, sœur (7), belle-sœur (8), belle-mère (9). Mais si ce parent n'avait pas d'appartement indépendant (10), s'il n'avait par exemple qu'une chambre (11), le

1. 26 mai 1863, Banon.
2. 11 déc. 1882, Vendée.
3. 3 av. 1861, Gaudelet.
4. 23 juillet 1840, Bazile.
5. Circ. 91, p. 28, 34.
6. 24 juin 1862, Deshaïres.
7. 8 juillet 1852, Dubouchet.
8. 16 av. 1856, Bary.
9. 21 nov. 1879, Cornillon.
10. 21 av. 1882, Buisson ; 10 nov. 1882, Soubiran.
11. 28 avril 82, Reddelier.

droit porterait sur la valeur locative totale. Le lien de parenté n'est d'ailleurs pas nécessaire ; ainsi un maître de pension paierait un droit proportionnel calculé sur son habitation personnelle et sur sa part de jouissance dans les locaux communs (1).

Le local qui sert à l'exercice de la profession de deux patentables doit être soumis au droit proportionnel au nom de chacun d'eux (2) ; ainsi deux sociétés étrangères qui se livreraient en commun à des assurances non mutuelles (3) ; le mari et la femme, qui doivent deux droits proportionnels s'ils gèrent deux établissements distincts, subiront le droit, si l'habitation est commune, chacun pour sa part de jouissance dans les locaux communs (4) ; enfin un patenté doit supporter le droit proportionnel calculé sur la maison de son mandataire servant à l'exercice de la profession, même si celui-ci est déjà imposé pour une autre profession à lui personnelle (5).

IV

La valeur locative est déterminée, soit au moyen de baux authentiques ou des déclarations de location verbales

1. 19 mars 80, Bessières.

2. 1878, 1881. Hérault.

3. 20 avril 1883, Bordet.

4. Art. 74 de l'inst. 1881.

5. 1877, Meurthe et de Moselle.

dûment enregistrées, soit par comparaison avec d'autres locaux dont le loyer avait été régulièrement constaté, ou sera notoirement connu, soit à défaut de ces baux par voie d'appréciation (1). On s'attache à la valeur locative ordinaire, courante, à celle qui représente le prix de location au moment de l'estimation (2).

Le bail authentique est le meilleur de ces modes de détermination; il doit être pris en considération même si le bail a acquis depuis sa date une valeur supérieure (3), ou si une réduction de loyer a été accordée depuis lors (4); on ne peut pas le dédaigner sous prétexte que le prix diffère de celui d'autres patentés (5). Mais l'administration n'est pas nécessairement tenue d'accepter le prix donné par le bail, elle peut lui faire subir des modifications en cas d'exagération ou d'atténuation sensible (6), et même l'écarter si le bail se présente en dehors de conditions normales (7), s'il donne un prix inférieur à la valeur locative réelle (8), si des changements notables dans la propriété avaient eu lieu depuis la location, s'il porte une date trop ancienne pour représenter le

1. Art. 12 de la loi de 1880; art. 47 de l'instr. de 1881.

2. Art. 53 de l'inst. de 1881.

3. 23 fév. 1860, Job.

4. 8 nov. 1873. Tresseres. 26 nov. 1880, Besnier.

5. 15 juillet 1841, Laroche.

6. Art. 48 de l'instr. de 1881.

7. Art. 53 de l'inst. de 1881.

8. 20 sept. 1865, Denis.

cours actuel des loyers (1). Un simple certificat du propriétaire n'aurait pas la valeur du bail authentique (2), mais un bail sous signature privée pourrait le remplacer (3) ; l'administration garde toujours son pouvoir de rectification (4), peut recourir à la comparaison (5), procéder par voie d'appréciation (6), etc. ; elle peut, dans tous les cas, augmenter sur-le-champ le droit proportionnel, si le patenté, en prolongeant son bail, a consenti une augmentation de son loyer (7).

Notons qu'il faut ajouter au prix du bail la contribution foncière, le montant des réparations à la charge du locataire, autres que les réparations locatives (8), la valeur locative des objets non compris dans le bail mais pour lesquels le locataire est assujetti au droit proportionnel (9), les frais d'assurance immobilière mis à la charge du locataire (10), la valeur locative des travaux que le locataire a fait faire à ses frais (11), ou même ceux que le propriétaire a fait faire (12), mais non les frais d'entre-

1. Art. 53 de l'inst. de 1881.

2. 1 nov. 1838, Taphanel.

3. 30 janv. 1866, Morat.

4. 27 juin 1884, Giaume.

5. 16 mars 1877, Marotte, 23 avril 1880, Massey et Bréaut.

6. 19 juill. 1878, Decourt.

7. 10 août 1869, Boillin.

8. 4 novembre 1881, Roger.

9. Article 53 de l'inst. de 1881.

10. 4 novembre 1881, Roger.

11. 2 mars 1883, Bac.

12. 10 mai 1860, Legendre.

tien, le mobilier industriel, les réparations locatives, etc. (1).

A défaut du bail authentique ou sous signature privée enregistré, l'administration doit recourir à la comparaison, c'est-à-dire « rechercher les maisons ou établissements afferlés ayant de l'analogie avec ceux qu'il s'agit d'estimer, et attribuer à ceux-ci une valeur locative proportionnelle à celle des termes de la comparaison (2). » C'est ainsi qu'on peut compter les pièces de la maison à imposer, et les multiplier par le prix d'une pièce dans une maison dont la valeur locative est connue (3) suivant le mode régulier, ou au moins notoirement constaté (4); pour un emplacement, par exemple un lieu de dépôt dans une gare, on calculera le prix qui pourrait être retiré de la location de cet emplacement (5); pour une usine, on se basera sur des usines similaires dont la valeur locative a été fixée d'accord avec les intéressés ou acceptée par eux sans contestation (6); dans ce cas, au lieu de compter les pièces de la maison, on comptera les broches de la filature (7), les métiers de la fabrique, etc. (8). On pourra prendre des termes de comparaison hors de l'expertise qui

1. 1882-1883, Seine-et-Oise.

2. Article 49 de l'inst. de 1831.

3. 21 décembre 1877, Goullay.

4. Article 42 de l'inst. de 1858.

5. 17 décembre 1875, Bizalion.

6. 27 février 1880, Ouvré.

7. 14 août 1869, Valckel-Bœll.

8. 14 août 1869, Poron.

a été faite (1), hors de la commune (2), même hors du rôle de l'année présente (3) ; mais on ne peut pas réduire la valeur locative d'un patentable sur le seul motif qu'elle est relativement plus élevée que celle d'autres patentables (4), ou qu'elle était moins élevée sur le rôle des années précédentes (5).

A défaut de ces comparaisons, l'administration peut taxer d'après sa propre appréciation, c'est-à-dire que « les agents constatent la situation, l'étendue, la destination des bâtiments qu'ils ont à évaluer, ils s'enquièreut du prix des constructions, ils consultent le prix de vente, et ils en déduisent la valeur capitale des bâtiments. Ils appliquent ensuite à cette valeur capitale le taux d'intérêt le plus propre à produire la valeur locative habituelle..., l'application du 5 pour 100 amène ordinairement les résultats les plus rapprochés d'une valeur locative normale (6). » Les agents peuvent également se baser sur la notoriété publique (7). Ce mode s'applique surtout aux usines et établissements industriels.

C'est en cette matière que le calcul du droit proportionnel peut surtout être délicat. En principe, il porte

1. 23 mai 1870, Cabrinat.
2. Article 42 de l'instruction de 1858.
3. 15 février 1864, Cotte.
4. 23 décembre 1844, Jorez.
5. 29 juillet 1857, Voillemier.
6. Art. 50 de l'inst. de 1881.
7. Circulaire 46, p. 10.

sur la valeur locative de ces établissements pris dans leur ensemble et munis de tous leurs moyens de production (1), d'après leur valeur actuelle (2), même s'ils figurent déjà dans le droit fixe, même s'ils ne sont pas présentement utilisés (3); cette estimation se fait en bloc, et non pas pièce à pièce (4); si, dans un cas spécial, on évaluait chaque bâtiment individuellement, il faudrait ajouter une somme supplémentaire pour représenter l'augmentation de valeur qui résulte de leur agglomération (5); par moyens de production, on entend : tous les moteurs des machines sauf l'outillage de rechange proprement dit (6) ; ces moteurs comprennent la force motrice elle-même, cours d'eau (on n'estime que la force habituellement utilisée) (7), machine à vapeur, même celle qui sert à doubler une force hydraulique intermittente (8), ou la machine de rechange qui est ou peut être employée en même temps que les autres (9) ; l'appareil de chauffage et d'éclairage (10), les métiers d'une fabrique (11), les

1. Art. 12 de la loi de 1880, art. 46 de l'instr. de 1881.

2. 19 déc. 1860, Cosserat.

3. 6 fév. 1880, Fudre.

4. Art. 50 de l'inst. de 1881.

5. 8 mars 1844, Gauthier fils.

6. Art. 47 de l'instr. de 1881.

7. Art. 47 de l'inst. de 1881.

8. 26 fév. 1875, Multin.

9. 20 fév. 1869, Cie d'Orléans, gare de Périgueux.

10. 20 mars 1866, Diétrich.

11. 21 mars, 1866, Deneirouse.

cheminées d'une usine (1), les planches gravées d'une imprimerie d'étoffes (2), les meules d'un moulin même temporairement inutilisées (3), le menu outillage estimé en bloc (4), etc. ; on ne comprend d'ailleurs dans le calcul ni le combustible ni les bêtes de somme (5).

Bien que ces règles soient spéciales aux usines et établissements industriels du tableau C, néanmoins on peut les appliquer aux fabricants pour le commerce dont la profession figure au tableau A, mais qui, en raison des conditions d'après lesquelles ils opèrent sont imposables d'après les règles du tableau C (6) ; on les appliquera de même aux exploitants de moulins ou de scieries mécaniques qui, en tant que marchands, sont classés au tableau A, aux fabricants de gaz qui jadis étaient classés à ce tableau (7), aux entrepreneurs de distribution d'eau (8), aujourd'hui classés au tableau B, etc.

Les règles suivies en matière d'appréciation ont varié. La circulaire du 24 décembre 1845, n° 167, établissait le droit proportionnel d'après le 5 pour 100 du prix de construction des bâtiments et le 10 pour 100 du prix d'achat de

1. 1875, Orne.
2. 15 août 1860, Durand.
3. 7 juill. 1882, Breton.
4. 2 sept. 1863, Munaut.
5. Art. 47 de l'inst. de 1881.
6. Art. 51 et 91 de l'inst. de 1881.
7. 16 avril 1880, Belon.
8. 9 juin 1882, Cie des eaux, Loire-Inférieure.

l'outillage. Plus tard l'instruction du 10 juillet 1850, demandait 5 pour 100 de la valeur vénale des bâtiments, pour les filatures de laine et les usines pour l'apprêt des draps ; l'instruction de 1858 remarquant que les bâtiments servant à l'exploitation des chemins de fer n'étaient point affermés et ne pouvaient guère être comparés à d'autres bâtiments affermés, fixa l'estimation de leur valeur locative à 5 pour 100 de leur prix de construction augmentée de la valeur du sol. Enfin l'instruction de 1881, article 50, revint aux taux primitifs, 5 pour 100 de la valeur capitalè des bâtiments, 10 pour 100 de la valeur capitale de l'outillage, en remarquant toutefois que le mode d'appréciation est « un moyen extrême qui ne doit être mis en pratique que lorsque tout élément de comparaison fait absolument défaut (1), » que « les taux d'intérêt sont susceptibles de varier, suivant la localité, la nature, la destination, la situation de la propriété à évaluer et que les agents ne doivent jamais négliger de recourir aux divers moyens de contrôle que peut leur fournir la notoriété. » Dans les usines notamment, il ne faut pas s'arrêter à chercher si les objets de l'outillage font ou non corps avec l'usine, mais seulement si en raison de leur destination, ils ne sont pas soumis à une détérioration plus rapide que les bâtiments (2). Pour les usines de sucre notamment, on a successivement déterminé leur valeur locative par l'ap-

1. 19 décembre 1855 Perret cf. gazomètres de la Cie parisienne du gaz, 28 février 1867.

2. 4 janvier 1878, Linard.

plication du taux d'intérêt 7 f. 15 0/0 à la valeur vénale de l'établissement pris dans son ensemble (1), d'après le revenu résultant de la moyenne du revenu annuel (2), d'après le revenu possible en mettant en œuvre tous les moyens de production de l'usine, ou enfin d'après sa production normale (3) ou sa force normale de production (4).

Nous avons encore à chercher en quel endroit doit être payé le droit proportionnel. En principe, il doit être payé, dans la commune où se trouve l'établissement professionnel (5); si celui-ci s'étend sur le territoire de plusieurs communes, il sera payé dans chaque commune proportionnellement aux locaux qui s'y trouvent (6). Le médecin d'un paquebot sera imposable au lieu de son domicile (7). Quant aux maisons d'habitation si le patenté en a plusieurs servant à l'exercice de sa profession, le droit porte sur toutes (8); sinon, il ne porte que sur l'habitation principale (outre l'établissement industriel); il ne portera

1. 10 février 1882, Massignan et Dufour.

2. 9 mars 1883, Lallouette.

3. 30 juin 1882, Lallouette.

4. 14 décembre 1883, Ménard.

5. Art. 55 de l'inst. de 1881.

6. 30 août 1867, Plessis.

7. 31 juillet 1856, Rampal.

8. 20 juillet 1877, Collignon (avocat) 13 avr. 1877, Drouot, (Banquier) 2 juin 1876, Delabayz, médecin, 15 déc. 1876, Faivre, pharmacien, 16 mars 1883, Treilles, fabricant.

pas par exemple sur la villa d'un banquier (1) sur la maison de ville d'un médecin de station balnéaire (2). Si le patenté a un préposé, il sera un peu plus délicat de savoir sur laquelle des maisons d'habitations le droit proportionnel doit porter ; il portera sur les deux (3) si le patenté exerce personnellement son industrie ; s'il ne l'exerce pas, ou si cette industrie ne constitue pas sa profession principale, le droit ne porte que sur la maison du préposé (4) ; ainsi n'est pas imposé pour sa propre maison le directeur d'une société commerciale qui se contente de la surveillance générale et a délégué la gestion directe à des préposés dont la maison est alors soumise au droit proportionnel (5), ou encore l'associé principal d'une société en nom collectif (6) ; quand l'industrie exploitée par la société ne constitue pas sa profession principale. En revanche, le patenté est imposable pour le logement des gérants, contre-maîtres, employés qui dirigent sous lui l'exploitation, qui le représentent, ou dont l'habitation constante est nécessaire à l'industrie : ce seront par exemple les surveillants (7), les cuisiniers (8), les gérans

1. 1 mai 1874, Bourgeois.

2. 28 juin 1879, Pupier.

3. 11 juillet 1879, Godin (poterie) 5 mai 1882, Bourret (fabricant à métiers) 21 juillet 1882, Païsant (entrepreneur de roulage).

4. art. 57 de l'inst. de 1881.

5. 15 déc. 1868, Blavier.

6. 2 sept. 1863, Parmentier.

7. 5 mai 1882, Rouche ; 19 mai 1882, Propach.

8. 10 nov. 1882, Soubiran.

de chambre dans un hôtel (1) ; on visera aussi pour le calcul du droit proportionnel la cuisine et le réfectoire des employés (2), le logement d'un directeur de succursale de société de crédit quand il communique avec les bureaux (3) le logement de l'agent, associé (4) ou non, chargé de la direction en France d'une société commerciale dont l'associé principal ou le siège social se trouve à l'étranger (5) ; mais non les logements d'employés ne servant pas à l'exercice de la profession (6), simples ouvriers ou représentants non surveillants (7), même si ces logements font partie intégrante de l'immeuble professionnel (8).

Le patenté peut exercer plusieurs industries ou professions passibles de droits proportionnels différents ; s'il les exerce dans un même local ou des locaux non distincts, il est impossible, d'après le taux applicable à la profession pour laquelle il est assujéti au droit fixe (9) ; si dans des locaux distincts, il ne paie pour chaque local que le droit

1. 10 nov. 1882, Soubiran.

2. 29 juin 1883, Révillon.

3. 11 mars, 13 avril, 13 mai 1881, Soc. générale.

4. 12 août 1879, Capron et de Payraud.

5. 4 juillet 1884, Lowenthal.

6. 6 août 1880, Roche.

7. art. 58 de l'inst. de 1881.

8. 21 janv. 76, Soc. des transports de Saint-Dizier 13 janv. 80, Gairard 18 nov. 81, Soc. générale. 18 août 1882, Marquis, 29 juin 1883, Révillon.

9. Article 59 de l'inst de 1881. Cf. 30 juin 1882, Lemoie et Blanchard (mercerie en gros) 28 juillet 1882, Verdier (vins et eaux-de-vie) 4 août 1882, Million (tissus en gros).

proportionnel attribué à l'industrie ou à la profession qui y est spécialement exercée. Dans tous les cas, le droit proportionnel est établi sur la maison d'habitation d'après le taux applicable à celle des professions imposées au droit fixe qui comporte le taux le plus élevé (1). Il n'est pas nécessaire qu'il y ait plusieurs établissements dans le sens de l'art. 8 de la loi de 1880, il suffit que les locaux distincts bien que situés dans le même établissement, aient une affectation spéciale dûment caractérisée (2). Par application de ces règles, le droit proportionnel, pour les magasins de vente séparés de l'établissement industriel, est réglé d'après le taux applicable au commerce qui y est spécialement exercé (3). Le fabricant qui ne fait aucune vente au siège de sa fabrique et n'a qu'un magasin séparé où il vend en gros, doit être assujetti au droit proportionnel, non d'après le tarif du tableau A applicable aux marchands (ce qu'avait voulu l'article 60 de l'instruction de 1881), mais d'après le tableau C applicable à l'établissement industriel, parce que ce magasin de vente est un accessoire de l'établissement industriel (4).

1. Article 15 de la loi de 1880, article 59 de l'inst. de 1881 cf. 17 mars 1882, Germon (vins et eaux-de-vie) 21 juill. 1882, Munier (traiteur et loueur garni) 22 fév. 1884, compagnie des entrepôts et mag. généraux de Paris.

2. Article 15 de la loi de 1880.

3. Article 60 de l'inst. de 1881.

4. 18 juill. 1884, Durand et Consorts.

V

Nous terminerons la matière du droit proportionnel par l'exposé des principales règles relatives aux chemins de fer non seulement à cause de leur importance, mais parce que la jurisprudence étend souvent aux autres industries les règles suivies relativement aux chemins de fer. Le droit de patente pèse, en effet, sur tous les entrepreneurs de transports par voie ferrée avec péage, ce qui comprend, outre les compagnies proprement dites, les sociétés étrangères qui exploiteraient en France une partie du réseau d'une compagnie française pour le compte de cette dernière, ou un tronçon quelconque sans en être concessionnaire, une compagnie qui emploierait un chemin de fer au service de son exploitation en même temps qu'au transport des voyageurs, et soutiendrait qu'elle a été obligée, par le traité de concession, à établir un service public de transports, un département concessionnaire d'une ligne et seul participant aux pertes et aux bénéfices, même s'il l'exploitait par l'intermédiaire d'une compagnie, enfin l'État lui-même s'il se fait entrepreneur de transports par voie ferrée (1). Dans tous les cas, les différentes lignes d'une même compagnie sont considérées comme appartenant à un seul établissement

1. Art. 99 de la loi du 22 décembre 1878.

et doivent être, pour le droit fixe, réunies au siège de la direction (1).

Relativement au droit proportionnel dont nous nous occupons en ce moment, le principe est qu'il porte sur tous les locaux servant à l'exploitation, sauf la voie ferrée, ses accessoires, et le matériel roulant. Nous allons étudier successivement les règles de la détermination de la valeur locative, de son évaluation, et de l'imposition des locaux (2).

La détermination de la valeur locative varie suivant qu'il s'agit des bâtiments, de l'outillage ou du sol. La règle générale est que la valeur locative, à défaut de baux et d'éléments de comparaison, devra être déterminée par voie d'appréciation, après visite attentive des lieux, descriptions, renseignements etc (3) ; le critérium sera la destination habituelle au service de la voie publique, ou à l'exploitation industrielle de la C^{ie} (4). Jadis on calculait la valeur locative d'après le 5 pour 100 du prix de construction des bâtiments, et le 10 pour 100 du prix d'achat de l'outillage (2) ; aujourd'hui on applique ces taux à l'esti-

1. Art. 21, de l'inst. de 1881 ; en principe le droit fixe est calculé à raison de 10 f. par kilom. pour les lignes à double voie, 5 f. pour les lignes à voie unique (Aucoc, ouv. cité, Lamé-Fleury code annoté des chemins de fer 3^e éd. pages 88 et suivantes.

2. Aucoc, conférences sur l'administration et le droit administratif, 1882, III, n° 1321, p. 429.

3. art. 52 de l'inst. de 1881.

4. Hérault, 1877.

mation de leur valeur vénale ; on ne comprend pas dans ces évaluations les dépenses faites pour le nivellement de la gare, la construction d'aqueducs et rigoles souterraines et les fondations extraordinaires des gares. Quant à la valeur des terrains on la calcule d'après le prix d'acquisition, la valeur actuelle du sol, et sa comparaison avec d'autres terrains loués par baux enregistrés.

Pour faciliter les recherches, les compagnies de chemins de fer ainsi que les autres services de transport, les établissements d'entrepôt et les magasins généraux sont tenus de laisser prendre connaissance des registres de réception et d'expédition des marchandises aux agents des contributions directes chargés de l'assiette des droits de patente (1).

La connaissance exacte des prix de construction des gares de chemin de fer et des prix de revient des divers engins et de l'outillage paraît être le seul moyen pratique de déterminer avec exactitude la valeur locative de ces locaux ou objets ; il serait facile de connaître tous ces prix puisqu'ils figurent sur les devis définitifs approuvés par le service des ponts et chaussées, et que ces devis sont transmis au ministre des travaux publics. Mais les relevés de ce genre, malgré leur utilité incontestable, ne sont pas opérés ; ce n'est donc que par des recherches nombreuses dans les ouvrages techniques et par des comparaisons, que l'on peut connaître et déterminer le prix de construction ou de revient. On trouvera sur ce point les rensei-

1. Art. 37 de la loi de 1880.

gnements les plus détaillés dans l'ouvrage de M. Lemer cier de Janville (1).

Quelques difficultés peuvent également s'élever sur le taux d'intérêt à appliquer aux valeurs vénales en capital, ainsi déterminées. Pour les bâtiments, le principe est l'application du 5 pour 100; pour les machines, engins etc, il y a des distinctions à faire; le principe est l'appli cation du 10 pour 100, mais on appliquera le 5 pour 100 aux travaux qui ont quelque analogie avec les travaux de construction, c'est-à-dire au ballastage de la voie (2), aux fosses à piquer le feu, à toutes les fondations et maçon neries; on appliquera le même taux aux appareils qui ne sont pas soumis à des causes de détérioration plus promptes et plus nombreuses que les bâtiments des gares, ce qui vise les grues fixes (3), les ponts bascules et les bascules fixes encastrées dans la maçonnerie (4); le Con seil d'Etat voudrait y ajouter l'outillage fixe des ateliers (5), et même, ce qui semble exagéré, les plaques tour nantes, soumises en effet à de nombreuses causes de dé térioration (6).

1. Lemer cier de Janville, Repertoire des contrib. dir. p. 201 et suiv.

2. 20 déc. 1868, Compagnie d'Orléans, gare de Châteauroux.

3. 25 février 1881, gares de Cette et Béziers.

4. 25 février 1881, gare de Cette et Béziers.

5. 29 août 1867, gare de Dieppe et 25 février 1881, gares de Cette et Béziers.

6. 25 février 1881 et 22 avril 1882, gare de Lucé, *Contra* 19 juillet 1867, gare de Libourne et 16 déc. 1868, gare de Châteauroux.

Le droit proportionnel est calculé de deux façons sur les logements des agents de la Compagnie; il est établi au vingtième sur le logement des agents qui représentent la Compagnie, c'est-à-dire les chefs de gare (1) et de dépôt (2), les sous-chefs de gare remplaçant le chef (3), les agents commerciaux de la Compagnie (4); il faut, bien entendu, que le logement de ces agents soit dépendant de la gare et utile à l'exploitation. Il est établi au cinquantième sur le logement des agents qui ne représentent pas la compagnie, mais dont l'habitation dans la gare est nécessitée par les besoins du service (5); ce sont les aiguilleurs, charbonniers (6), chauffeurs, chefs du dépôt et des machines, lampistes (7), concierges (8), contrôleurs-surveillants (9), garde-barrières (10), garde-magasins (11), mécaniciens du dépôt (12), sous-chefs de gare ne remplaçant pas le chef, distributeurs de billets remplaçant les chefs de gare, etc. Par contre, les logements des

1. Orléans, 21 avril 1868.
2. Nord, 24 mars 1865.
3. Lyon, 15 février 1866.
4. Nord, 25 août 1865.
5. Lyon, 27 janvier 1865.
6. Lyon, 15 février 1866.
7. Nord, 25 août 1865.
8. Nord, 24 mars 1865.
9. Nord, 24 mars 1865.
10. Lyon, 17 août 1864.
11. Nord, 24 mars 1865.
12. Nord, 25 août 1865.

agents qui ne représentent pas la Compagnie, et dont l'habitation dans la gare n'est pas nécessaire aux besoins du service, ne supporteraient pas le droit proportionnel, ce qui comprend les logements des agents de salubrité, chefs de bureau de la grande vitesse, contrôleurs ambulants (1), télégraphistes, distributeurs de billets (2), employés du service de la voie, ingénieurs, conducteurs, inspecteurs de la traction (3), piqueurs, cantonniers, garde-sémaphores, etc.

Outre les maisons d'habitation dans les cas précités, le droit proportionnel porte sur l'établissement professionnel, c'est-à-dire sur tout ce qui sert à l'exploitation industrielle de la Compagnie; cette formule générale embrasse : 1° les bâtiments du service des voyageurs et des marchandises, même les bureaux des employés situés en dehors de la gare, même les halles de la douane, quand elles servent à la frontière au transbordement des marchandises nécessité par l'inégalité d'écartement des rails, ou quand la Compagnie les utilise comme lieux de dépôt payant pour marchandises ; 2° les constructions de l'alimentation d'eau, prises d'eau (4), machines fixes d'alimentation (5), conduites souterraines autres que celles

1. Nord, 24 mars 1865.

2. Lyon, 11 janvier 1866.

3. Nord, 24 mars 1865.

4. Lyon, 11 janvier 1866.

5. Lyon, 17 août 1864.

qui desservent la voie publique (1), réservoirs, cuves en tôle, grues hydrauliques, vannes et bornes-fontaines (2); 3° les remises et ateliers garnis de leur outillage fixe ou mobile, rotondes de locomotives (3), parcs à wagons, fosses à charriots (4), terrains couverts de rails (5), machines de rechange (6); 4° certains terrains, trottoirs (7), cours et voies pavées qui font partie intégrante des bâtiments industriels (8); 5° certains objets ou bâtiments accessoires à l'exploitation, appareils de bouillottes (9), conduites de gaz autres que celles de la voie publique (10), murs des marquises, des quais, fours à coke, gare d'eau (11), réfectoires d'employés, maisons de garde-barrière (12), même quand ces bâtiments ont une double affectation, ainsi un bureau servant au télégraphe et à la distribution des billets à la fois (13), les quais couverts (14)

1. Lyon, 12 août 1868.
2. Lyon, 27 janvier 1865.
3. Lyon, 12 août 1868.
4. Lyon, 11 janvier 1866.
5. Lyon, 15 février 1866.
6. Orléans, 20 février 1869.
7. Ouest, 7 août 1863.
8. Lyon, 12 août 1868.
9. Lyon, 11 janvier 1866.
10. Lyon, 17 août 1864 et 12 août 1868.
11. Lyon, 17 juillet 1867.
12. Lyon, 17 août 1864.
13. Orléans, 1^{er} juin 1869.
14. Orléans, 12 février 1867.

ou non mais servant à l'exploitation, c'est-à-dire à la réception des marchandises, au chargement du charbon, etc. A cette énumération, il faut ajouter les appareils de pesage et de levage (1) et l'outillage mobile, grues, ponts mobiles, outillage des ateliers, etc.

Par contre, il n'y aura pas lieu d'imposer les objets sans destination industrielle, clôtures, aqueducs, grilles, terrains vagues (2), ou ne faisant pas partie de l'établissement professionnel comme les cabinets d'aisance gratuits (3), les murs de soutènement et les fondations extraordinaires (4), les jardins même servant accidentellement de lieux de dépôt (5), à plus forte raison les bâtiments ou terrains loués à des tiers, comme les buffets (6), les remises, écuries, jardins, terrains vagues (7) ou affectés à un service public, comme les bureaux de police, de la douane (8), des objets perdus (9), de l'octroi, du télégraphe, de la poste, ceux du commissaire de surveillance administrative (10), etc.

Il ne faut pas imposer non plus la voie publique et ses

1. Lyon, 17 août 1864.
2. Lyon, 21 août 1864.
3. Lyon, 12 août 1868.
4. Lyon, 11 janvier 1866.
5. Orléans, 19 juillet 1866.
6. Lyon, 12 août 1868.
7. Nord, 25 août 1865.
8. Lyon, 12 août 1868.
9. Lyon, 11 janvier 1866.
10. Lyon, 12 août 1868.

dépendances; sous ce nom on comprend les voies de garage et le sol qui les porte (1), leurs rails, les entre-voies intérieures sans destination industrielle (2), les plaques tournantes de la voie principale (3), les guérites d'aiguilleurs, les trottoirs et quais couverts (4) accessoires à la voie publique et servant aux voyageurs, bestiaux ou marchandises (5), les cours avec leurs grilles (6) et les chaussées donnant accès à la voie publique (7), les terrains servant au dépôt des charbons (8), et les matériaux servant à réparer la voie, mais on imposera les dépôts du matériel, les terrains contigus aux remises, les cours attenants aux ateliers (9), ainsi que les voies et plaques tournantes spécialement affectées au service de la halle des marchandises et des chantiers de dépôt, (10), ou situées dans l'intérieur des rotondes et remises, conduisant exclusivement à ces remises et à l'atelier de réparation (11).

Complétons ces règles générales par l'exposé de quel-

1. Lyon, 11 janvier 1866.
2. Lyon, 15 fév. 1866.
3. Lyon, 17 janv. 1865.
4. Nord, 25 août 1865. Orléans, 12 août 1867.
5. Nord, 21 août 1865. Lyon, 12 août 1868. Lyon, 17 août 1864.
6. Orléans, 19 juillet 1867.
7. Orléans, 22 janvier 1866.
8. Ouest, 7 août 1863.
9. Lyon, 12 août 1868. Lyon, 27 janvier 1865.
10. Orléans, 20 février 1869.
11. Lyon, 6 juin 1873.

ques particularités : deux compagnies qui ont une gare commune sont imposables au droit proportionnel à raison de la partie de la gare servant à l'industrie de chacune. Il faut appliquer les règles qui régissent les établissements multiples si le concessionnaire de transports est en même temps entrepreneur de roulage pour le transport des marchandises du domicile des expéditeurs à la gare, s'il a un service d'omnibus, s'il exploite des hôtels garnis, des eaux minérales, une gare d'eau dans des conditions spéciales, ou enfin s'il est chargé d'une entreprise du dessèchement des marais.

Le Conseil d'État décidait jadis que si, à la suite d'une réclamation, il était reconnu que des objets ou locaux non imposables avaient été compris dans le calcul du droit proportionnel, on devait toujours accorder à la compagnie une décharge du droit afférent à ces locaux et objets même s'il était établi que l'ensemble de la gare, n'avait pas été surimposé (1), mais aujourd'hui on admet la compensation (2). D'ailleurs la valeur locative attribuée au rôle d'un établissement industriel ne peut être rehaussée dans le but de compenser le dégrèvement dû sur le droit proportionnel afférent à l'habitation.

1. 25 août 1865, gare de Boulogne, 9 avril 1867, gare de Rochefort, 11 janvier 1866, gare de Clermont-Ferrand.

2. 17 août 1864, gare de Salins, 19 juillet 1867, gare de Libourne, 1875, gare de Béziers, et Cette.

VI. — CONFECTION DES RÔLES ET RÉCLAMATIONS

I. — *Formation des matrices.*

Il ne nous reste plus qu'à exposer de quelle façon sont composés et modifiés les rôles d'imposition. Comme les déclarations par les contribuables n'ont pas lieu, ou ne sont pas sincères en général, le législateur qui ne les avait jamais communément admises, a fini par renoncer même à celles qui avaient été établies dans certains cas spéciaux, par exemple pour les fabricants et les filateurs (lois de 1817 et 1818). A défaut de déclaration, le législateur emploie pour arriver à la détermination de la taxe à percevoir, certains signes extérieurs présomptifs de l'importance de la profession, la comparaison avec d'autres professions, et enfin la notoriété publique qui souvent suffit pour dispenser des investigations et éviter les erreurs.

1° *Matrices primitives.* — Jusqu'en 1845, il était rédigé une matrice unique pour les quatre contributions directes, mais à partir de cette époque, on en a rédigé annuellement une spéciale aux patentes. Le contrôleur rédige la matrice des patentes pendant sa tournée générale annuelle, pour toutes les communes ayant moins de cent patentés inscrits aux matrices de l'année précédente, quel

que soit le montant de la contribution des patentes en principal ; dans les communes ayant cent patentés ou plus, le recensement fait l'objet d'une tournée spéciale qui ne peut avoir lieu avant le 1^{er} octobre (1).

Le contrôleur fait d'abord le recensement des patentables ; cette obligation n'implique point pour les contrôleurs celle de s'introduire chaque année dans l'intérieur des maisons et des établissements occupés par des contribuables dont la position n'aurait pas changé ; le recensement à domicile n'est nécessaire que pour les patentables nouveaux, et pour ceux dont la patente aurait été l'objet de réclamation, ou dont la profession ou les locaux auraient subi quelque changement (2).

En outre il ne peut pénétrer seul au domicile des contribuables ; il doit être assisté du maire auquel appartient le droit d'entrer dans les maisons des citoyens pour l'exécution des lois sur les contributions directes (3). Le maire doit être prévenu au moins huit jours à l'avance de l'époque du recensement, et bien que son concours soit en général facultatif, le vœu de la loi est qu'il intervienne d'une façon active dans l'opération, par lui-même ou par un délégué. Le contrôleur dresse un bulletin séparé pour chaque établissement, pour chaque individu exerçant une profession imposable, même ceux reconnus indigents ; il écoute, sur chaque constatation, les observations du maire ou de

1. Art. 104 de l'instr. de 1881.

2. Art. 25 de la loi de 1880 ; cf. circul. du 18 déc. 1853.

3. Article 8 de la loi du 19 juillet 1791.

son délégué, en tient compte s'il croit devoir le faire, et inscrit ces observations toujours dans une colonne spéciale (1); en outre il inscrit sur d'autres bulletins de recensement le nombre des ouvriers, des métiers, des apprentis (2); pour tout ceci, il a recours à la comparaison avec les rôles des années précédentes, aux renseignements du maire et du percepteur, aux déclarations des contribuables qu'il peut provoquer, le tout avec tact et prudence; « il doit, dit l'instruction, éviter de laisser prendre à ses investigations un caractère ou des formes de rigueur contraires aux intentions de l'administration, et qui pourraient blesser les populations ou provoquer des plaintes (3). »

Une fois les bulletins préparés, le contrôleur les range suivant l'ordre alphabétique des noms des patentables, les numérote, y ajoute les mentions exigées par la loi, rédige le rapport pour les assimilations des industries non dénommées au tarif, etc. (4). Dès que la matrice est rédigée, le contrôleur la dépose au secrétariat de la mairie afin que, pendant dix jours, les parties intéressées puissent en prendre connaissance et remettre leurs observations au maire. Le maire est tenu d'adresser la matrice au directeur dans un second délai de dix jours après y avoir, s'il y a lieu, consigné ses propres observations (5); le maire

1. Article 25 de la loi de 1880.

2. Articles 33, 71; de l'inst. de 1881.

3. Article 106 de l'inst. de 1881.

4. Articles 105, 109, 114 de l'inst. de 1841.

5. Article 111 de l'inst. de 1881.

doit en effet signaler immédiatement au contrôleur les patentables qui ont cessé ou ont commencé l'exercice d'une profession entre l'époque du dépôt et le 1^{er} octobre (1); le contrôleur après vérification fait connaître au directeur les changements à effectuer sur la matrice.

A Paris, l'examen des matrices des patentes est fait pour chaque arrondissement municipal par le maire assisté soit de l'un des membres de la commission des contributions soit de l'un des agents attaché à cette commission, délégué à cet effet par le préfet. Les matrices revêtues des observations du maire sont centralisées à la commission des contributions qui, après y avoir consigné ses observations, les transmet au directeur, comme le fait le maire pour les autres communes (2).

Le directeur des contributions directes examine les patentes qui lui sont transmises ; il compare les nouvelles matrices à celles de l'année courante, vérifie si la désignation de la profession est conforme aux tableaux, si la classe est exactement indiquée, contrôle les valeurs locatives, pour le droit proportionnel, au moyen des documents annexes ; après avoir au besoin renvoyé les matrices aux contrôleurs pour régularisation, il établit les taxes en principe pour les articles exacts ou non contestés (3). Les rôles sont ensuite adressés au préfet qui les

1. Article 100 de l'inst. de 1858.

2. Article 111 de l'inst. de 1881.

3. Article 113 de l'inst. de 1881

vérifie à son tour et les rend exécutoires en même temps et par le même acte que ceux des autres contributions.

Quant aux articles contestés, c'est-à-dire à ceux au sujet desquels il y a désaccord entre le maire et le contrôleur, le directeur examine attentivement les observations consignées sur les matrices, et après avoir entendu le contrôleur et au besoin fait recueillir de nouveaux renseignements par l'inspecteur, il adresse au préfet son avis motivé sur les points en contestation. Lorsque le préfet ne croit pas devoir adopter les propositions du directeur, il en réfère au ministre des finances après avis donné par lui au directeur, et celui-ci surseoit à l'établissement des taxes pour les articles contestés ; si la décision du ministre n'était pas connue avant l'époque où il serait nécessaire de confectionner les rôles, le directeur doit s'abstenir d'y porter les articles contestés et les comprendre ultérieurement, s'il y a lieu dans un rôle supplémentaire (1).

2° *Matrices supplémentaires.* — En effet, comme nous l'avons vu, il peut y avoir lieu à des matrices supplémentaires pour la contribution des patentes ; elles sont rédigées tous les trois mois d'après les renseignements pris par les contrôleurs lors de leur passage dans les communes pour les besoins de leur service ordinaire, et aussi dans des tournées spéciales faites dans les principales communes du contrôle où ils n'auront pas eu à se transporter durant le trimestre, ou dans les communes

1. Art. 113 de l'inst. de 1881.

quelconques qui leur seront indiquées par le directeur. D'ailleurs ils sont tenus de se rendre avant la fin de novembre, ou tout au moins avant le 5 décembre de chaque année, dans les bureaux des receveurs de contributions indirectes pour y relever les indications relatives à la rédaction des matrices supplémentaires du quatrième trimestre. Ces matrices sont rédigées de la même manière que les matrices primitives ; nous n'avons qu'à renvoyer à ce que nous avons déjà dit sur ce point. Il ne peut y avoir de difficulté que pour les faits qui peuvent donner lieu à la rédaction d'une matrice supplémentaire et nous avons également étudié plus haut ces difficultés.

Le supplément est dû à partir du 1^{er} du mois (et non du 1^{er} du trimestre) où le patentable a commencé l'exercice d'une profession imposable ou apporté des changements dans celle qu'il exerçait (1), quand même la matrice n'aurait été dressée que dans un trimestre postérieur à celui dans lequel l'exercice de la profession a été commencé (2), quand même le patentable qui exerçait avant le 1^{er} janvier n'aurait été repris pour toute l'année qu'à la matrice du 4^e trimestre (3). Cette règle de l'établissement de la taxe à partir du 1^{er} du mois s'appliquera à un avocat qui se fait inscrire au tableau de l'ordre (4),

1. Art. 120 de l'inst. de 1881.

2. 17 février 1863, Claverie.

3. 14 fév. 1879, Sarran.

4. 18 juin 1866, Hérard.

à un industriel qui souscrit à un marché de fournitures, même s'il ne fait qu'écouler la première année le stock d'approvisionnement de son prédécesseur (1), à un marchand d'eau-de-vie qui prend la licence et commence ses approvisionnements, même s'il ne vend pas (2).

Les patentables omis ne peuvent être compris dans la matrice supplémentaire qu'à partir du 1^{er} janvier de l'année dans laquelle l'omission a été constatée (3). Il y a des difficultés pour les cas où un patentable abandonne sa profession et la reprend ensuite; s'il en reprend l'exercice dans le courant de l'année l'ayant interrompue pour satisfaire aux exigences d'un service militaire, on dresse une matrice supplémentaire à partir du 1^{er} du mois de la reprise (4); la patente est due pour l'année entière quand la profession est reprise dans le courant de l'année suivante (5) ou quand elle n'a été que momentanément interrompue dans le courant de l'année (6), même s'il s'agit d'une interruption périodique (7); à plus forte raison elle est due pour toute l'année quand la profession ne peut par sa nature être exercée pendant toute l'année (8),

1. 21 av. 1864, Lucq Rosa.

2. 21 mars 1868, Dideret.

3. Art 28 *in fine* de la loi de 1880; art. 121 de l'inst. de 1881.

4. 1 oct. 1872. Croizon, Le Plé. *Contra* 28 mai 1872, Tardy;
7 août 1872, Trinchoi.

5. 6 janv. 1882, Boulat; 24 nov. 1882. Gougeon.

6. 13 fév. 1856, Rochette.

7. 29 nov. 1872, Barnède.

8. Art. 28 de la loi de 1880.

comme une exploitation de théâtre avec une troupe non sédentaire (1), un établissement balnéaire (2), une fabrique d'eau-de-vie de marc de raisin (3), un commerce de tabac en feuilles (4), à moins que la profession soit exercée pendant toute l'année dans le pays (5).

3° *Transmission des patentes aux contribuables.* — Le directeur des contributions directes transmet au percepteur en même temps que les rôles, les patentes toutes rédigées. Cette transmission s'effectue par l'intermédiaire des receveurs de finances dans la dernière quinzaine de décembre, et au plus tard le 1^{er} janvier ; les derniers rôles doivent être livrés assez tôt pour que leur publication puisse avoir lieu dans la première quinzaine de janvier, à l'exception des rôles des grandes villes où le recensement des contribuables n'est opéré qu'à la fin de l'année ; ces derniers rôles doivent être adressés avant l'époque où le premier douzième de l'impôt devient exigible (6). Le percepteur délivre à chaque contribuable la patente qui lui est destinée, en exigeant le paiement des termes échus. Le contribuable a ensuite à se rendre à la mairie

1. 9 juin 1880, Hérault.

2. Art. 120 de l'inst. de 1881.

3. 4 juillet 1884, Legout.

4. 6 fév. 1880, Duras.

5. 20 sept. 1865, Denis (fleur de cocons, Ardèche); 20 mars 1861, Baudelot (bouilleur de cru, Ardennes); 8 av. 1869, Moura (fabricant de chaux, Gironde).

6. Circul. n° 233.

pour obtenir la signature du maire et l'apposition du sceau de la commune qui doivent figurer sur sa patente (1).

Les sous-préfets et les maires doivent veiller à ce que les avertissements soient distribués sans retard aux contribuables. Ceux-ci ne doivent être soumis pour ce fait au paiement d'aucune espèce de rétribution, attendu que le prix des avertissements et de leur distribution est compris dans le rôle même (2); les formules de patentes doivent être distribuées aux patentables en même temps que les avertissements (3).

Quant aux particuliers qui n'entreprennent un commerce que dans le cours de l'année et aux marchands colporteurs qui ont besoin immédiatement de la patente, ils font leur déclaration au contrôleur de l'arrondissement qui, après avoir pris les renseignements nécessaires, rédige la patente conformément à un modèle arrêté par l'administration, et la transmet au percepteur (4).

II. — Réclamations.

A. *Droit de réclamation* — Les réclamations peuvent se ramener à trois types; demandes en décharge ou réduction; demandes en remise ou modération; demandes en réparation d'omission. Il y a lieu à

1. Art. 31 de la loi de 1880.

2. Circul. du 22 déc. 1836.

3. Art. 128 de l'inst. 1881.

4. Dufour, ouv. cité, IV, p. 345.

une demande en décharge quand un contribuable a été taxé pour des biens ou des facultés qu'il n'a pas, ou dans une commune où il n'est ni habitant ni propriétaire ; à une demande en réduction, quand la cote établie dans le rôle où elle doit l'être, est trop forte ; à une demande en remise quand un contribuable, justement taxé dans le principe, perd en totalité, les revenus ou les facultés objet de la taxe, à une demande en modération quand il n'en perd qu'une partie ; les deux premières demandes sont de justice rigoureuse, elle ne peuvent être refusées quand elles sont dues, les deux secondes tiennent plutôt à l'humanité et à la bienfaisance (1) ; enfin il y a lieu à une réparation d'omissions quand un contribuable a été oublié sur les rôles.

1^o Les demandes en décharge et réduction sont présentées soit aux cas de faux emploi, double emploi ou surtaxe, soit au cas de cessation de commerce par suite de décès, faillite déclarée ou cession d'établissement. C'est ainsi que, comme exemple des premiers cas, tout contribuable aura le droit de réclamer une décharge ou une réduction quand il se croira mal imposé (3), quand il aura payé une cote inscrite au rôle au nom d'un autre contribuable, pour éviter les poursuites du percepteur (4)

1. Loi du 24 prairial an VIII.

2. Art. 64 de la loi du 25 mars 1817, et art. 60 de la loi du 15 mai 1818.

3. Dufour ouv. cité, IV, p. 347.

4. Art. 27 de la loi de 1880.

5. 30 juin 1869, Jammès.

même s'il était représentant (1) ou patron (2) de celui pour qui il a payé. Pour les cas de cotes indûment imposées contre lesquelles le contribuable ne pourra pas réclamer, ce droit reviendra aux percepteurs.

Aux cas suivants, il ne faut pas confondre les cas de cessation de commerce avec ceux d'entreprise tardive ou de ralentissement dans la production. Bien plus, toute cessation de commerce ne donnera pas lieu à une demande en décharge ou réduction. En effet la règle est que l'impôt est dû pour l'année entière par tous les individus exerçant au mois de janvier une profession imposable (3), même si postérieurement ils cessent pour un motif quelconque d'exercer leur profession (4), ou s'ils n'exercent qu'une partie de l'année, périodiquement (5); ils ne peuvent alors se pourvoir qu'en remise et modération (6).

Pas de réduction non plus pour les professions entreprises tardivement. Le patentable qui a entrepris dans le courant de l'année l'exercice d'une profession passible de patente reste imposable pour tous les mois restant à courir à partir de celui dans lequel il a commencé d'exercer (8). Pas de réduction non plus pour ce seul motif que

1. 6 décembre 1878, Hardy.

2. 7 novembre 1884, Flavien pour Letouzey.

3. Art. 120 de l'instruction de 1881.

4. 5 mars 1880, Milliex.

5. 15 mai 1880, Gacon

6. 12 janvier 1844, Estève.

7. 1 avril 1881, Chancellay, 16 juin 1882, Chappon.

la taxe nouvelle est inférieure à celle des années précédentes (1) même si celle-ci avait été fixée par un conseil de préfecture (2).

Les modifications dans la profession exercée ne donnent pas, non plus, droit à une réduction ou décharge; le patentable qui a pris des locaux moins importants (3) ou entrepris une profession de classe inférieure (4) ne peut exiger une réduction, même du droit proportionnel (5); de même celui qui a fermé un des deux établissements qu'il avait au commencement de l'année (6). Le patentable n'est pas non plus fondé à exiger une réduction de patente en raison de la modicité de ses bénéfices (7), ni de l'importance plus ou moins grande des affaires (8), de la concurrence qui diminue ses bénéfices (9), de la suspension du travail pour cause de réparations (10), du fait que la profession n'est exercée qu'une partie de l'année etc. (11).

Celui qui se borne à vendre les produits de sa fabrica-

1. 29 juillet 1857, Voillemier.

2. 5 déc. 1865, Blanchard.

3. 27 fév. 1880, Gervais.

4. 6 juin 1879, Migouney, 14 mars 1879, Vicens.

5. 13 juillet 1877, Compagnie des Messageries nationales.

6. 14 janv. 1858, Filter.

7. 20 juin 1879, Desmarre.

8. 25 fév. 1881, Muscat-Naquet.

9. 7 déc. 1860, Delagnes.

10. 13 avril 1850, Picard.

11. 28 avril 1870, Thomassin.

tion des années antérieures n'est impossible que comme fabricant, et non comme commerçant (1) ; sont en retour imposables celui qui continuant l'exercice de sa profession ne fait que des livraisons et des ventes sans faire d'achats (2), celui qui commence sa profession et n'a fait encore que des achats sans ventes (3) à moins dans ce dernier cas que les produits achetés ne puissent être vendus qu'à partir du 1^{er} janvier suivant (4).

Il n'y a pas lieu à réduction de patente (5), pour l'occupation momentanée des locaux même si c'est une conséquence logique de la profession, par exemple une maison destinée à être louée en garni à des baigneurs (6) ; ni pour ce motif que le patentable en entreprenant sa profession a voulu être seulement utile à son commerce sans réaliser de bénéfices (7), faire une pure œuvre de bienfaisance (8) qu'il ne s'est rendu adjudicataire que pour la forme (9), etc..

Il n'y aura donc lieu à une demande en décharge ou

1. 15 juin 1877, Trinité.

2. 28 juin 1870, Noellat et Esmonin.

3. 29 déc. 1871, Antonetti.

4. 6. nov. 1880, Cagniard, 22 déc. 1882, Déchanoux.

5. 7 août 1865, Chausson.

6. 30 mai 1866, Graffet.

7. 9 mai 1860, Poyer, 7 août 75, Ch. de commerce de Lyon.

8. 29 avril 1869, ville de Nantes.

9. 12 déc. 1866, Vidalat.

réduction que dans les cas strictement prévus par la loi, c'est-à-dire lorsque la cessation de commerce a été la conséquence d'un décès, d'une faillite déclarée ou d'une cession d'établissement; nous avons déjà étudié les deux premiers cas, nous allons voir le troisième, après avoir noté qu'une absence de fabrication accidentelle mais se continuant pendant toute l'année, donnerait également droit à la décharge de patente de fabricant (1).

Au cas de cession d'établissement dans le courant de l'année, le cédant ou le cessionnaire peuvent demander la mutation de cote, le transfert de la patente au successeur (2); il ne peut y avoir transfert quand le cessionnaire paie un droit fixe égal ou supérieur à celui du cédant (3), ou quand il ne peut lui être subrogé pour l'acquittement de son droit de patente, soit parce qu'il a fermé l'établissement dès qu'il l'a acheté sans y exercer sa profession, soit parce que son industrie n'a pas été modifiée par cet achat (5). Il n'y aura donc lieu à transfert que quand le cessionnaire payait un droit fixe inférieur à celui du cédant; la cession du fonds de commerce n'entraîne pas d'ailleurs la cession du bail de la maison professionnell-

1. 16 nov. 1883, Mesnard.

2. Art. 28, § 2 de la loi 1880.

3. 23 fév. 1860, Burget 24 janv. 66, Fournier.

4. 9 avril 1875, Grisolle.

5. 11 juin 1880, Laborde (entrepreneur de diligences ayant acheté le matériel d'un autre).

le (1), encore moins de l'habitation personnelle (2), ni même la vente des marchandises (3).

Les dispositions relatives au transfert des patentes, ont pour objet d'éviter qu'un même établissement ne supporte des droits de patente plus élevés que ceux réellement dus ; mais elle ne peuvent affecter les intérêts dus au trésor ; la cotisation portée au rôle doit être toujours intégralement payée (4) ; ainsi, si la cote ne peut être utilement inscrité au nom du cessionnaire, c'est le cédant qui l'acquitte (5), et le cessionnaire ne supporte que la portion des droits de patente à laquelle il serait impossible, s'il était personnellement soumis à une patente supplémentaire (6).

Enfin il n'y a pas lieu à transfert de cote quand le cédant a simplement vendu son mobilier (7), ses marchandises (8), son navire, s'il est armateur (9), ou son local (10), même agencé pour une profession spéciale s'il n'était pas garni de matériel (11) qui s'y trouvait, ou s'il a

1. 1 déc. 1864, Clément.

2. 17 janv. 1879, Martinier.

3. 17 mars 1865, Picard.

4. Art. 132 de l'inst. de 1881.

5. 30 octobre 1848, Fauvel-Périlhat, art. 132 de l'inst. de 1881.

6. 18 avril 1864, Dallemand.

7. 4 janv. 1878, Zanada.

8. 12 août 1879, Soudiette.

9. 15 déc. 1876, Née.

10. 4 mai 1864, Paillard, 15 mai 1882, Mosny.

11. 8 juin 1883, Lefèvre.

fallu une nouvelle autorisation pour commencer la même industrie (1); ou un nouveau bail avec le propriétaire (2); il n'y aura pas non plus transfert si le propriétaire d'une maison continue à louer sa maison en garni comme le faisait auparavant un loueur de profession, si un entrepreneur traite avec des sous-traitants, ou s'il continue une entreprise à l'expiration du traité de cette dernière (3).

2°. — Le contribuable peut demander une remise ou modération au cas de modicité de bénéfices (4), de cessation de commerce dans l'exercice de l'année courante (5), de pertes ou de malheurs (6) causés par le climat ou par la concurrence (7); quand les pertes résultent d'événements extraordinaires tels que gelée, grêle, inondation, incendie, la demande peut être collective et formée par le maire au nom des contribuables (8).

3°. — Enfin le contribuable peut réclamer contre son omission au rôle des patentes; il est alors imposé par rôle supplémentaire (9); ce n'est pas en effet au conseil

1. 14 juill. 1876, Quintard cabaretier.

2. 30 juill. 1880, Grille.

3. 10 mars 1883, Lagadec.

4. 24 avril 1837, Esbragat.

5. Recueil Lebon 1837, p. 46.

6. Instr. du 30 fructidor an XII.

7. 10 nov. 1860, Pradel.

8. Art. 26, de la loi du 24 flor. an VIII.

9. Art. 121, inst. 1881.

d'état à ordonner l'imposition d'un contribuable non inscrit au rôle (1).

B. — *Formes et délais des réclamations.* — 1^o Règles générales. — La réclamation est toujours individuelle (2) ; il n'y a d'exception que pour les demandes formées par un maire après des malheurs extraordinaires ; une demande collective et signée par plusieurs réclamants n'est valable que pour celui qui a signé le premier (3), à moins que les réclamants n'aient déclaré expressément séparer leur réclamation (4), ou que ce ne soient des associés d'un même commerce ou industrie (5) ; la signature est nécessaire à peine de nullité (6), sauf pour les illettrés (7) ; on peut réclamer par une demande unique contre deux contributions de nature différente (8), à plus forte raison contre les droits de patente afférents à plusieurs établissements (9).

Nul n'est admis à réclamer pour autrui s'il ne justifie qu'il a qualité pour le faire ; ni l'associé principal ne pourra réclamer pour les associés secondaires (10), ni le fils

1. 1 sept. 1862, Morin.
2. Circulaire 205, art. 19.
3. 30 juill. 1873, Chartier, Barbe et consort.
4. 16 août 1865, Dany et Cottret.
5. 25 mai 1861, Nap. et Alb. Kœnig.
6. 27 déc. 1878, Jules Meyer.
7. 5 fév. 1875, Montauriol.
8. 25 avril 1874, Labbé par Fournez.
9. 21 sept. 1859, Forges de Châtillon-Commentry, Idem, Piot
10. 14 mars 1884, Rineau.

pour le père (1), ni réciproquement le père pour ses fils majeurs (2) ni le syndic d'une faillite pour le failli imposé postérieurement à la faillite (3) ni les maires (4), ni percepteurs (5). En principe il faut un mandat qui n'est d'ailleurs soumis à aucune forme; une procuration laissant en blanc le nom du mandataire et remplie après coup (6), une déclaration du réclamant dans sa demande au conseil de préfecture (7), une lettre (8), la simple présence aux débats du contribuable intéressé (9) le font présumer; le mandat signé par un seul des héritiers est suffisant pour agir au nom de la succession (10); le mandat peut être utilement produit devant le conseil de préfecture, même s'il est d'une date postérieure à la réclamation (11), et devant le conseil d'état, même s'il est d'une date postérieure au jugement du conseil de préfecture (12). Par exception on n'exige pas un mandat de l'associé principal réclamant pour son associé résidant à l'étranger (13),

1. 3 février 1883, Verdié.

2. 31 juillet. 1833, Ch. de la Bourdonnaye.

3. 3 novembre 1882, Lalande, faillite Tulle.

4. 6 mai 1863, maire de Saint-Agnon, Yonne.

5. 18 juillet 1860, Gueydon pour Bost.

6. 3 novembre 1882, Milhos.

7. 28 février 1856, Maurin pour Noël.

8. 22 avril 1857, Lemaitre pour Saussier.

9. 30 août 1867, Gremont.

10. 3 novembre 1882 de Mallevoue.

11. 6 décembre 1865, Chagnaud par Bouché.

12. 8 août 1884, Pugenis par Dubourain.

13. 21 juin 1854, Coupias pour Viel.

de l'associé en nom collectif réclamant pour la société (1), de l'héritier d'un contribuable décédé (2), de la femme séparée de biens (3), d'un père (4), tuteur (5) ou subrogé tuteur (6), pour des enfants mineurs.

2° Ce sont les percepteurs qui sont admis à présenter la demande en décharge pour les cotes indûment imposées, c'est-à-dire celles qui forment de faux emplois (7) pour laquelle il ne saurait être produit de réclamation individuelle (8); ceci se présentera quand un contribuable a quitté la commune avant le 1^{er} janvier et que sa nouvelle résidence est inconnue (9): si elle était connue (10), notamment si le patentable a continué à habiter la même commune (11), c'est-à-dire si le patentable peut réclamer lui-même, le percepteur n'a pas qualité pour réclamer (12); les états des cotes indûment imposées sont présentés dans les trois mois de la publication des rôles primitifs ou supplémentaires (13); ils sont ré-

1. 30 mai 1873, Jousserand.

2. 28 mai 1872, Zo pour veuve Lalanne.

3. 23 mai 1860, Huret.

4. 11 février 1857, Gadsden.

5. 5 novembre 1875, Lesueur pour Lieubray

6. 18 juin 1859, Beurry.

7. Art. 6 de la loi du 3 juillet 1846.

8. Circul. 329.

9. 29 avril 1854, Mauduit.

10. 6 avril 1850, percepteur d'Emphy.

11. 27 avril 1854, Mauduit (Nièvre).

12. 18 janv. 1860, Gueydon.

13. 17 sept. 1854, Perc. de Touilly (Seine-et-Marne).

digés en double expédition dans l'ordre des articles du rôle; ils doivent relater tous les renseignements de nature à en justifier l'exactitude, donner par exemple les dates précises des décès et des départs, et ne sont pas soumis à la formalité du timbre (1); il sont remis aux receveurs des finances qui peuvent les communiquer aux maires et qui les transmettent au directeur par l'intermédiaire des sous-préfets (2); le directeur les renvoie au contrôleur qui les vérifie sur les lieux, et fait ensuite son rapport (3); le conseil de préfecture statue, avant le 1^{er} octobre (4); le conseil d'état n'admettait, récemment encore, que le pourvoi par voie contentieuse contre les décisions du conseil de préfecture (5); aujourd'hui il admet les percepteurs à se pourvoir devant lui contre les arrêtés du conseil de préfecture rejetant leur demande de décharges de cotes indûment imposées ou irrécouvrables.

En effet ce sont aussi les percepteurs qui sont chargés des demandes en décharge pour cotes irrecevables et frais de poursuite non recouverts relatifs à ces cotes (6); on entend par cotes irrecevables celles dont le recouvrement n'a pu être effectué pour des causes survenues depuis

1. Circ. 105, art. 22.

2. Art. 22 et 25 de la Circ. 205.

3. Art. 68 de l'inst. 1883 ; art. 42 et 55 de la Circ. 205.

4. Art. 74 de la circ. 205 ; cir. 292.

5. 15 août 1839, Pasquier; 23 juill. 1875, Echelard.

6. 7 mai 1880, Echelard ; 12 mai 1882, Pelte.

la confection des rôles; on y comprend les rôles indûment imposés non compris dans leurs états respectifs et devenus irrecevables(1), c'est-à-dire les cotes ou portions de cotes des patentables qui perdent leurs moyens d'existence et tombent dans un état d'indigence notoire, par suite de maladies, d'accidents extraordinaires et imprévus; les termes à échoir à l'exception du douzième courant de la patente attribuée aux contribuables qui ont quitté dans le cours de l'année le ressort de la perception sans laisser de mobilier saisissable et dont le domicile est inconnu. La forme des états, la transmission et l'instruction sont les mêmes que pour les cotes indûment imposées(2); le contrôleur s'assure que les contribuables sont réellement dans l'impossibilité de solder leur cotisation ou qu'ils n'ont pas laissé de mobilier saisissable, il fixe la date précise du départ; si le déménagement a été furtif, ils s'assurent que le propriétaire en a avisé lui-même le percepteur dans les trois jours, et si le déménagement a été consenti par le propriétaire, que celui-ci en a donné avis au percepteur 27 jours avant le terme fixé par le bail ou par les conventions verbales; si le propriétaire avait négligé de faire cette démarche, le recouvrement devrait être poursuivi contre lui dans les limites fixées par les lois précitées. Les états doivent être déposés à la recette

1. Circ. 329.

2. Art. 132, 134 de l'inst. compt. de 1859; lettre adm. 22 oct. 1881 (Hérault) art. 22, 25, 32, 36, de la Circ. 205.

des finances dans les deux premiers mois de l'année, et à la préfecture ou sous-préfecture avant le 1^{er} avril de l'année qui suit celle à laquelle ils se rapportent ; ces états sont renvoyés au préfet qui, sur le rapport du directeur, en propose le rejet à moins qu'à raison de circonstances exceptionnelles, il ne juge à propos d'en référer au ministre (1) ; le préfet examine non seulement la question d'irrecouvrabilité, mais encore, si le percepteur est ou non excusable de n'avoir pas compris dans les états primitifs la cotisation objet de sa demande supplémentaire ; le ministre se réserve le droit de relever de la déchéance, s'il y a lieu, les états de cotes irrecouvrables (2). Le préfet statue sur les cotes dûment imposées devenues irrecouvrables, et ses arrêtés ne sont pas susceptibles d'être déferés au conseil d'état par la voie contentieuse (3) ; pour les cotes indûment imposées devenues irrecouvrables, c'est le conseil de préfecture qui statue avant le 1^{er} octobre suivant les règles déjà exposées (4).

3°. — Les réclamations n'ont pas d'effet pour les années qui suivent celle de leur présentation ; le contribuable devra donc faire une nouvelle réclamation si sa cotisation est rétablie l'année suivante sur le rôle (5) ; ni la décision d'un conseil de préfecture (6) ni un arrêté du con-

1. Art. 28 de la circ. 205.

2. Lettre adm. 11 nov. 1878, Hérault.

3. Art. 75 de la circ. 205, 26 mai 1857, Saury.

4. 30 juin 58, Leroux, 12 mai 1882, Pelte.

5. 5 août 1854, Hutran.

6. 22 mars 1855, Merlet.

seil d'état ne donne un droit acquis pour les années suivantes (1) ; enfin le contribuable dont la demande est admise n'a pas droit au remboursement des droits de timbre (2).

Les réclamations sont adressées aux préfets ou sous-préfets (3) ; le contribuable imposé dans deux départements doit réclamer dans celui où il a droit à la décharge (4). Le délai est en général de trois mois non compris le *dies a quo* (5) à partir de la publication des rôles primitifs ou supplémentaires pour les décharges et réductions ordinaires (6), pour les autres à partir du décès, de la faillite déclarée ou de la cession d'établissement suivant les cas (7) ; ils ne partent ni de la remise de l'avertissement (8), ni même de la publication du rôle si cette publication a lieu avant l'ouverture de l'exercice (9) ; l'expiration du délai entraîne la déchéance de tout droit à la réclamation (10).

La détermination rigoureuse du point de départ de ce délai avait subi plusieurs exceptions avant la loi de 1884 ; le Conseil d'état ne faisait courir le délai de trois mois, pour les contribuables non domiciliés ni résidant dans la

1. 10 déc. 1856, Condamy.

2. 14 juin 1866, Jeanson.

3. Art 28 de la loi du 21 avril 1832.

4. 2 août 1878, Grimon.

5. 8 février 1860, Pouilly.

6. 4 mars 1881, Chapuis.

7. Art. 132 de la loi de 1881.

8. 17 février 1863, Marchand.

9. 27 avril 1854, Fontaine.

10. 4 nov. 1881, Auduin.

commune, ou encore pour les héritiers n'habitant pas la commune, d'un patentable décédé, etc., au cas de cote indûment imposée par suite de faux ou de doubles emplois, que du jour où les patentés avaient eu officiellement connaissance de leur double imposition. La loi du 29 déc. 1884 a transformé en texte législatif cette jurisprudence, mais seulement pour les faux ou doubles emplois qui affectent l'intégralité des cotes (1). Dans certains cas la réclamation sera admise même en dehors du délai légal; ainsi si la publication n'a pas été régulièrement effectuée, le délai partira de la réception de l'avertissement ou du jour où le contribuable aura eu connaissance de son imposition (2); il partira de la décision ministérielle pour un entrepreneur de travaux de génie militaire imposé au droit fixe pour des travaux ordonnés par le ministre et moindres que ceux prévus au commencement de l'année (3); de même le retard dans l'enregistrement d'une demande ne peut la frapper de déchéance, lorsqu'il est justifié que la demande était parvenue à la sous-préfecture avant l'expiration du délai (4).

Le délai pour les réclamations en matière de cotes irrecevables, est de deux mois (5); il est de 15 jours

1. Art. 4 de la loi de 1884; circ. 666, p. 10.

2. 4 déc. 1874, Arcanger pour Louchet-Warsy.

3. 27 mai 1865, Dufort.

4. 20 avril 1877, Dubelloy.

5. Circ. 329.

pour les demandes collectives d'un maire en remise ou modération pour pertes extraordinaires (1), pour les pertes de matières imposables (2), pour les vacances de maison ou chômages d'usines (3). Enfin les demandes pour l'obtention d'un secours peuvent être toujours instruites pourvu qu'elles soient formées avant la clôture de l'exercice auquel elles appartiennent, et qu'il existe des traces qui permettent d'apprécier l'importance des pertes (4).

C. *Présentation, réception et examen des réclamations. Expertises.* — 1^o Les réclamations doivent être rédigées sur papier timbré à moins qu'il ne s'agisse d'une cote moindre de 30 francs (5) ; les demandes individuelles en remise ou modération pour pertes sont aussi dispensées du timbre (6) ; une réclamation, rejetée parce qu'elle n'a pas été faite sur papier timbré, peut être régularisée et reproduite utilement dans les trois mois de la publication du rôle (7) ; les frais de timbre ne peuvent en aucun cas être remboursés aux parties (8). L'administration des domai-

1. Art. 5 de la circul. 205.

2. 9 mars 1858, Médard.

3. Art. 16 de la Circ. 205.

4. Circ. du min. de l'agric. et du comm., 22 juin 1857.

5. 18 janvier 1860, Bridin-Royer.

6. 8 avril 1867, Pulicani. Circul 507.

7. 5 janvier 1858, Baruzzi.

8. 28 novembre 1873, Grandet.

nes agissant au nom de l'Etat n'est pas dispensée de se servir de papier timbré (1).

Toute demande en décharge ou réduction doit être accompagnée de la quittance des termes échus à la date de l'enregistrement de la réclamation (2) ; ces termes échus sont les portions égales au nombre de mois restant à courir (3), c'est-à-dire le plus souvent des douzièmes puisque le recouvrement des impôts directs se fait par douzièmes. Il suit de là que le contribuable qui forme sa réclamation dans le premier mois de l'année (4), ou avant l'expiration du mois dans lequel a été publié un rôle supplémentaire (5), sera dispensé de présenter cette quittance ; celle-ci peut d'ailleurs être utilement produite devant le Conseil d'Etat si elle est d'une date antérieure à la décision du conseil de préfecture (6). En outre, la demande en décharge ou réduction doit être accompagnée de l'avertissement ou d'un extrait du rôle ; mais cette disposition est toute réglementaire, et la non production de cette pièce n'entraîne pas le rejet de la demande (7).

2° Les demandes de toute nature, revêtues des formalités prescrites, sont enregistrées dans les bureaux de la

1. 13 mars 1862, Directeur des domaines, Nord.

2. 24 février, Avaline.

3. 13 décembre 1862, Voilqué.

4. 17 mars 1858, Carré.

5. 29 mai 1866, Gourdon.

6. 23 janvier 1880, Bergerat.

7. 12 septembre 1864, Perrier.

préfecture ou sous-préfecture à la date de leur réception, qu'elles soient ou non accompagnées, des pièces exigées (1). Elles sont immédiatement adressées par les soins du préfet (2), au directeur qui examine les réclamations au fur et à mesure qu'il les reçoit et renvoie au préfet les demandes irrégulières ou incomplètes ainsi que les demandes en décharge ou réduction qui ont été présentées après l'expiration du délai fixé ; il accompagne ces dernières d'un rapport motivé sur les faits relatifs à leur déchéance (3) ; elles sont alors soumises aux conseils de préfecture à qui il appartient de décider si la déchéance a été ou non encourue (4) ; quant aux demandes en remise ou modération présentées après l'expiration du délai, c'est le préfet qui en prononce le rejet, à moins que pour des raisons exceptionnelles il ne juge à propos d'en référer au ministre (5). Toutes les réclamations régulières sont portées sur les registres par contrôle tenus par le directeur ou le contrôleur, et timbrées du numéro de l'enregistrement (6). Ces registres qui ont la durée de l'exercice, doivent contenir une analyse suffisante de ces réclamations et recevoir sur des colonnes spéciales l'indication des résultats de l'instruction (7).

1. Art. 23 et 24 de la Cir. 205.

2. Art. 25 de la Circul. 205.

3. Art. 26 et 27 de la Circul. 205.

4. 17 décembre 1854, Laugier.

5. Art. 28 de la Circul. 205.

6. Art. 30 et 34 de la Circul. 205.

7. Art. 35 de la Circ. 205.

En matière de patentes, le contrôleur prend l'avis du maire seul et non des répartiteurs (1) (à Paris, la commission des contributions directes a qualité pour remplacer le maire de l'arrondissement) (2) ; cet avis doit être donné dans les dix jours, il peut être motivé (3). Le contrôleur en outre doit vérifier par lui-même les réclamations dans les communes (4) ; il vérifie les pertes au cas de demandes collectives signées par le maire (5) ; l'administration lui recommande d'être scrupuleusement exact et bienveillant, de s'abstenir de paroles blessantes (6), de conclure toutes les fois qu'il y aura doute en faveur des contribuables (7) ; il n'a pas le droit d'exiger la présentation des actes de société, journaux et livres, bien qu'en l'absence de tout autre indice, le refus de la part des contribuables de les faire connaître puisse être considéré en certaines circonstances comme impliquant le mal fondé de la réclamation (8). Ses rapports sont envoyés au directeur avant la tournée générale, s'il est possible, et, en tous cas, avant le 1^{er} août (9).

1. Art. 131 de l'instr. de 1881.

2. 1^{er} juin 1877, Paradan.

3. 2 fév. 1850, Bucquet.

4. Art. 41 de la circul. 205.

5. Lettre admin. 31 janv. 1882, Hérault.

6. Art. 120 de l'instr. de 1858.

7. Art. 131 de l'instr. de 1881.

8. Art. 45 de la circul. 205.

9. Art. 68 de l'inst. de 1853.

Le directeur examine alors les réclamations ; il vérifie l'instruction (1), prend l'avis du sous-préfet dont le défaut n'est pas d'ailleurs un cas de nullité (2), et fait son rapport ; s'il conclut à l'admission pure et simple de la demande, il adresse immédiatement son rapport à la préfecture, sans remplir les formalités du dépôt (3) ; s'il conclut au contraire au rejet total ou partiel de la demande, il transmet le dossier à la sous-préfecture, et invite le réclamant à en prendre connaissance, et à faire connaître dans les dix jours s'il veut fournir de nouvelles observations, ou recourir à la vérification par voie d'experts, ou présenter des observations orales à la séance publique du Conseil de préfecture (4) ; il n'y a pas lieu à dépôt pour les demandes en remise et en modération (5) ; la lettre d'avis du dépôt est transmise au réclamant par l'intermédiaire du maire (6) ; quand le réclamant a un mandataire il n'est pas nécessaire de la notifier à ce dernier si le réclamant en est averti (7) ; toute décision rendue contrairement à la demande sans que la formalité du dépôt ait été accomplie, ou sans qu'il soit établi par l'instruction, que le réclamant a été informé en temps utile, peut être

1. Art. 51 de la circul. 205.

2. Art. 120 de l'inst. de 1838 ; 5 oct. 1857, Othon.

3. Art. 54 de la circ., 205 ; 18 juill. 1884, Coindre.

4. Art. 29 de la loi 21 avril 1832 ; 20 juin 1879, Lemoine.

5. Art. 55 de la circul. 205.

6. Art. 57 de la circ. 205.

7. 17 déc. 1880, Auréan, 9 nov. 1883, Merlet par Malaval, 1^{er} août 1884, Banque des prêts à l'industrie.

attaquée pour cause de nullité (1). Au bout de quinze jours, le dossier est renvoyé au directeur avec les observations du réclamant s'il en a présenté (2); ces observations ne sont pas soumises au timbre et à l'enregistrement (3); elles ne peuvent pas consister dans une extension de la demande primitive, par exemple, une demande en décharge remplaçant une demande en modération (4); si le réclamant n'a pas formé d'observation, le directeur adresse aussitôt les pièces à la préfecture; sinon le directeur rédige un second rapport après avoir pris au besoin l'avis du contrôleur (5).

L'expertise peut toujours être demandée par le contribuable, même pour le droit fixe (6). Ce n'est que dans des cas exceptionnels que l'expertise peut être refusée, par exemple quand elle a été demandée tardivement (7), après l'expiration du délai de dépôt (8), ou encore quand il s'agit d'apprécier si les opérations non contestées auxquelles se livre le patentable constituent ou non le commerce à raison duquel il a été imposé (9), lorsque le réclamant reconnaît que la valeur locative, base de son

1. 1 juin 1864, Saunier.
2. 22 juin 1845, de Beaune.
3. Circ. 524.
4. 21 déc. 1877, Chéry.
5. Art. 60 de la circ. 205.
6. 29 déc. 1848, Hollagray et Alary.
7. 14 mars 1884, Bouyala.
8. 14 déc. 1859, Corchand-Corchand.
9. 6 avril 1850, Archambaud.

droit proportionnel de patente n'excède pas le loyer des locaux qu'il occupe (1); c'est toujours au conseil de préfecture et non à l'administration à statuer sur l'opportunité de l'expertise (2). Sauf ces cas exceptionnels, l'expertise est toujours accordée à une demande régulière, et non suivie d'un désistement en forme (3); la décision du conseil de préfecture est entachée de nullité quand le réclamant n'a pas été averti à temps (4) pour pouvoir demander l'expertise, ou quand le Conseil ne l'a pas accordée, sans un juste motif (5); d'ailleurs cette expertise peut être demandée conditionnellement (6); elle peut être demandée oralement devant le conseil de préfecture, mais alors celui-ci peut la refuser (7); dans tous les cas il peut l'ordonner de sa propre autorité quand il la croit utile, si le contribuable ne l'a pas réclamée (8); le conseil d'état peut également l'ordonner, même si elle n'a été ni réclamée par le contribuable ni ordonnée par le conseil de préfecture; s'il l'ordonne avant que le conseil de préfecture ait rendu son jugement, celui-ci ne peut statuer régulièrement sans faire procéder à l'expertise (9).

1. 5 juin 1845, Petit-Huguenin.

2. 12 août 1865, Aisne.

3. 29 mai 1874, Leclerc.

4. 24 nov. 1869, Maridron.

5. 30 avril 1870, Bodin, 12 juill. 1882, Chatellier,

6. 1^{er} juin 1877, Paradan, 19 mars 1880, Chéry et Leveaux.

7. 19 mai 1882, Darolle.

8. 8 nov. 1872, Béthovard.

9. 30 juin 1881, Minet.

Il est recommandé à l'administration de ne pas pousser les contribuables dans la voie souvent onéreuse de l'expertise (1) ; toutefois le fait de ne pas user de cette garantie joint au défaut de justification suffisante peut créer contre le réclamant une présomption d'exactitude en faveur de la taxe qui lui a été imposée (2).

L'expertise décidée, le contrôleur s'assure que le réclamant a désigné son expert, le met au besoin en demeure d'en désigner un, et invite le sous-préfet à nommer l'expert de l'administration (3) ; ces experts ne sont pas assermentés (4) ; ils ne peuvent être récusés que pour défaut des conditions d'honorabilité (5) ; il ne suffirait donc pas que l'expert fût agent d'un service public (6), ou de nationalité étrangère (7) ou que le réclamant n'en voulût plus (8) ; toutefois le mandataire du réclamant ne peut être choisi par lui comme expert (9) ; si le réclamant refuse de remplacer celui que l'adminis-

1. Art. 131 de l'inst. de 1881.

2. 30 mai 1878, Jousserand, 19 mai 1882, Martin.

3. Article 29 de la loi du 21 avril 1832.

4. 13 avril 77, Chagot et Compagnie.

5. 30 mai 73, Jousserand.

6. 14 juin 1861, Sarget, agent-voyer, 7 novembre 1873, Piédoye, conducteur des ponts et chaussées, 18 juillet 1873, Guillemot, conseiller municipal.

7. 30 juillet 1880, Turquand.

8. 13 juin 1873, René et Masquarel.

9. 14 février 1872 et 5 décembre 1873, Piédoye.

tration a récusé, c'est au Conseil de préfecture et non au préfet à le choisir (1).

Le contrôleur fixe le jour de l'expertise, il en prévient au moins dix jours à l'avance les deux experts, le réclamant et le maire de la commune (2) ; l'opération n'est régulière que si le réclamant a été prévenu en temps utile du jour de l'expertise et du nom de l'expert, à moins qu'il ne l'ait su d'une façon différente et qu'il n'ait opposé ni réserve ni protestation (3). L'expertise ne peut être faite que par un agent des contributions directes, contrôleur titulaire ou désigné par le directeur (4), ou inspecteur (5) assisté de deux experts ; le maire, ou son délégué, peut prendre part à l'expertise (6), mais sa présence n'est pas indispensable (7) ; non plus que celle du contribuable lui-même (8) ; en revanche celle des deux experts l'est toujours ; d'ailleurs il n'est pas nécessaire qu'ils assistent à l'opération tout entière ; celle-ci reste valable si l'un des experts s'est retiré volontairement avant la fin (9) ou ne s'est pas représenté le second jour (10), si le

1. 1 mai 1874, Piédoye.

2. 24 juin 1857, Marcoul.

3. 9 janvier 1874, Bernard.

4. 5 octobre 1873, Othon ; 19 mai 1882, Darolle.

5. 17 décembre 1875, Carbonnel.

6. 31 juillet 1874, Drienne Lelief.

7. 18 mars 1881, Vidal.

8. 21 décembre 1877, Goullay.

9. 17 décembre 1862, Lavocat.

10. 12 février 1863, Rolland et Cie.

réclamant a arrêté lui-même les opérations (1), ou enfin s'il s'est abstenu ainsi que son expert de paraître sans empêchement sérieux (2), alors surtout que l'expertise était ordonnée par le conseil de préfecture (3). Les experts doivent toujours visiter la maison dont la valeur locative est contestée (4), et ne pas se contenter de déterminer le revenu imposable d'après les baux (5), ou d'après le taux pour cent du prix de construction (6); ils doivent aussi visiter les termes de comparaison, ceux seuls qui ont été pris d'un commun accord (7) à moins que le réclamant refuse de procéder à la vérification (8) expressément ou tacitement (9); ces termes de comparaison peuvent être pris en dehors de la commune (10), en dehors même du département (11). Les opérations terminées, le contrôleur ou l'inspecteur rédige le procès-verbal et y joint son avis (12) ; ni le maire, ni le sous-pré-

1. 18 mars 1842, Trépied.
2. 21 avril 1868, Sarlabayrouse.
3. 17 janvier 1873, Marcand.
4. 29 juin 1877, Lannoye-Broyon.
5. 18 octobre 1833, Curtille.
6. 7 février 1865, Degoutin.
7. 21 décembre 1877, Goullay.
8. 25 août 1865, Compagnie du Nord.
9. 4 mars 1881, Fauthoux.
10. 18 juin 1880, Dermigny.
11. 23 mai 1870, Cabrinat.
12. 13 avril 1877, Chagot et c^{ie}.

fet (1), ni le contribuable ne sont tenus à donner le leur (2).

Les experts peuvent, de nouveau, procéder séparément à une visite et faire deux nouveaux rapports qui sont annexés au procès-verbal (3) ; le procès-verbal complet doit être déposé dans les cinq jours de la clôture des opérations (4) ; les rapports séparés sont soumis aux formalités du timbre et de l'enregistrement (5) tandis que le rapport commun en est exempt (6).

Dès que le directeur a reçu le dossier de l'expertise, il fait son rapport et le transmet immédiatement à la préfecture, après avoir fait procéder, s'il le juge utile, à une contre vérification par l'inspecteur (7). Il fait également et transmet, dès que l'instruction est finie, son rapport sur les demandes en remise ou modération (8) ; il ne doit pas prendre l'initiative d'une demande en modération en faveur d'industries dont les usines ont éprouvé des chômages ; cette manière de procéder est contraire aux instructions de l'administration, lorsque les contribuables dont il s'agit ne sont pas d'ailleurs dans une position

1. 4 janvier 1878, Linard.

2. 4 avril 1873, Carabasse.

3. Sauf quand il s'agit de cotes au-dessous de 100 francs.

Article 16 loi du 16 juin 1824.

4. Circul. 524.

5. 24 juin 1857, Marcoul ; 19 février 1875, Léger.

6. 19 mai 1882, Darolle.

7. Circul. 205, art. 71.

8. Circul. 415.

précaire (1). Quant aux délais, les demandes en décharge ou réduction doivent être instruites de façon à être jugées dans les trois mois de leur présentation, pour que les réimpositions soient effectuées dans les rôles de l'année suivante, les demandes en remise ou modération de façon que les dégrèvements soient imputés sur le fonds de non-valeurs de l'exercice auquel les demandes se rapportent, et les états de cotes irrecevables de façon à ce qu'ils puissent être jugés avant le 1^{er} octobre (2).

Ajoutons enfin qu'au cas de désaccord entre les experts, il peut être réclamé une tierce expertise ; le tiers expert est désigné sur simple requête de la partie la plus diligente et sans frais par le juge de paix du canton ; il doit déposer son rapport dans la quinzaine de sa nomination (3).

D. — *Compétence.* En matière de réclamation, le conseil de préfecture ne peut statuer que sur le fait même du dégrèvement ; c'est le préfet seul qui doit déterminer la nature de l'imputation (4) ; le conseil de préfecture est notamment compétent pour les demandes en décharge ou réduction (5) de la patente ou des centimes additionnels les états (6), pour des cotes indûment imposées (8) et de-

1. Lettre admin. du 30 mars 1880, Hérault.

2. Art. 75 de la circul. 205. Circul. 268.

3. Art. 5 de la loi du 29 déc. 1884. Circul. 666.

4. 22 janvier 1857, Collet.

5. Art. 4 de la loi 28, pluv. an VIII.

6. 8 fév. 1884, Dommanget.

7. Art. 6 de la loi du 3 juillet 1846.

venues irrecevables (1), les questions de déchéance, les demandes en restitution de sommes indûment exigées (2), les contestations de légalité d'impôts (3), formées dans le délai de trois mois, les transferts de patente pour cession d'établissement, (4), les omissions aux rôles (5), les pourvois contre les arrêtés préfectoraux, les expertises (6).

Le préfet statue administrativement sous l'autorité du ministre des finances sur toutes les demandes en remise ou modération (7) pour maisons (8) inhabitées ou vacan-

1. Art. 16 de la loi du 22 juin 1876.

2. 30 juin 1869, Jammès.

3. 21 oct. 1871, Lacave, Laplagne-Barris.

4. 18 août 1864, Dallemand.

5. 8 fév. 1860, Vasseur-Fréville.

6. 13 mai 1873, Colson.

7. 8 mars 1833, Moll. On s'était demandé avant la loi de 1880 si les demandes en descente d'une classe ne devaient pas être portées devant les conseils de préfecture aux termes de la loi du 25 floréal an X, confirmée par l'article 21 de la loi de 1844 qui déclarait que les demandes en descente de classe devaient être faites, présentées et jugées comme celles concernant les contributions directes ; mais le conseil d'état avait décidé (23 déc. 1842, Robinet) que la loi de floréal an X n'avait fait que confirmer la loi du 24 floréal an VIII qui avait distingué les demandes en réduction et décharge (compétence du conseil de préfecture) des demandes en remise ou modération (compétence du préfet).

8. Lettre adm. 26 nov. 1881, Hérault.

tes (1), pour usines en chômage pour cause d'incendie (2), pour modicité de bénéfice (3); sur les états de cotes irrecevables sauf en ce qui concerne les cotes indûment imposées devenues irrecevables; sur les mutations de cotes qui ont pour objet les transferts de patente en cas de cession d'établissement (4); le renvoi par le préfet, sans avoir statué, du dossier au conseil de préfecture en matière de transfert de patente équivaut à un refus de décider; c'est alors le conseil qui doit statuer.

En outre, le préfet a seul le droit de déterminer la nature de l'imputation des dégrèvements accordés; le conseil de préfecture ne statue que sur le fait du dégrèvement (5); le préfet a également seul le droit de régler les frais d'expertise et de tierce expertise sur le rapport du directeur et l'avis du sous-préfet; mais c'est le conseil de préfecture qui décide qui doit supporter les frais d'expertise, ou bien s'ils doivent être compensés en tout ou en partie et dans quelle proportion (6); le principe est qu'ils sont à la charge de la partie qui succombe, donc à la charge du réclamant quand sa demande est rejetée (7), ou quand le dégrèvement accordé n'est pas supérieur à

1. 9 fév. 1861, Souquet.

2. 28 déc. 1858, Géraud.

3. 19 déc. 1869, Pradel.

4. Art. 28 de la loi du 15 juill. 1880.

5. Circul. 205, art. 81.

6. Art. 5 de la loi du 9 déc. 1884.

7. 10 mars 1876, Linassier.

celui qui avait été proposé avant l'expertise par les agents de contributions directes (1), à la charge de l'état quand le dégrèvement est accordé (2) ; ils peuvent être compensés en tout ou en partie si les parties succombent respectivement sur quelques chefs, notamment si la réclamation du contribuable n'a été accueillie que pour une des deux contributions (3), pour une année sur deux (4), etc.

D'un autre côté, toutes les questions qui se rattachent à la saisie, y compris le commandement (5), sont de la compétence des tribunaux judiciaires ; de même les questions de droit civil qui peuvent se présenter à propos du recouvrement, questions d'hérédité (6), de prescription, de distraction d'objets saisissables (7), d'ordre et de privilèges (8), d'action en répétition de contributions directes illégalement établies et perçues, intentée hors du délai légal (9) ; si la répétition se basait simplement sur le trop perçu par erreur de calcul ou autrement, sans incrimination de la légalité de l'impôt, l'action se porterait devant le conseil de préfecture (10).

1. 17 déc. 1875, Piédoye pour Borgnet.

2. Cicul. 418, art. 44.

3. 27 avril 1883, Bournet-Aubertot.

4. 26 déc. 1879, Descottes. 27 juill. 1883, Beranger et Darblay.

5. 30 juill. 1880, Maurel.

6. 10 fév. 1835, Régnault.

7. 29 août 1809, Buquet.

8. 27 déc. 1878, Collard.

9. 21 oct. 1871, Lacave, Laplagne-Barris.

10. Serrigny, Compét. admin., n° 532.

III. — *Recouvrement*

1^o *Du paiement.* — Le règlement du 21 décembre 1839 du ministre des finances sur les poursuites en matière de contributions directes pose les principes généraux de la matière; ils sont les mêmes pour les quatre contributions; « Les percepteurs des contributions directes ont seuls qualité pour effectuer le recouvrement (1); ces recouvrements sont effectués en vertu de rôles (2); ils ne peuvent l'être qu'après la délivrance des avertissements (3); enfin la prescription en matière de contributions directes et de taxes assimilées est de trois années (4).

Le paiement a lieu de mois en mois, par douzième (5); cependant les marchands forains et colporteurs, les directeurs de troupes ambulantes, les entrepreneurs d'amusements et jeux publics non sédentaires, et tous autres patentables dont la profession ne comporte pas une résidence fixe, sont tenus d'acquitter le montant total de leur patente au moment où elle leur est délivrée.

Dans les grandes villes, et notamment à Paris où les rôles ne sont ordinairement mis en recouvrement que

1. Art. 8 du régl. de 1839. cf. Comm. de M. Durieu 1816.

2. Art. 9 du réglem. de 1839.

3. Art. 10 du régl. de 1839.

4. Art. 18 du régl. de 1839.

5. Art. 29 de la loi de 1880.

vers le quatrième mois de l'année, l'exigibilité immédiate des quatre douzièmes échus pourrait être onéreuse à certains patentables; le recouvrement en est fait alors par portions égales en même temps que celui des douzièmes non échus (1), c'est-à-dire que la cote se divise pour le paiement en autant de fractions qu'il reste de mois à courir, y compris celui de l'émission (2). Dans certains cas, la totalité de la cote est réclamée avant l'expiration de l'année, ainsi en cas de déménagement hors du ressort de la perception, de vente forcée ou volontaire des meubles (3); elle est due pour le passé et le mois courant lorsque le décès ou la faillite déclarée a entraîné la fermeture des magasins, boutiques ou ateliers; mais si la profession est continuée par la veuve ou les héritiers après le décès, par le syndic ou l'union des créanciers après la faillite, la patente entière reste due puisque la matière imposable n'a pas cessé d'exister. Lorsqu'il y a lieu à imposition par voie de rôle supplémentaire, les douzièmes échus ne sont pas non plus immédiatement exigibles; le recouvrement en est fait par portions égales en même temps que celui des douzièmes non échus; pour les rôles supplémentaires des patentes du troisième et du quatrième trimestre, il doit être accordé par le percepteur des délais de paiement, et les contribuables peuvent être admis à diviser leur dette en deux ou trois termes.

1. Art. 29 de la loi de 1880.

2. Décis. minist. du 4 août 1845.

3. Art. 30 de la loi de 1880.

4. Art. 69 de l'inst. compt. de 1859.

Les règles générales pour les patentes restent les mêmes que pour les autres contributions directes ; l'impôt est quérable dans la commune et portable au bureau du percepteur (1) ; les contribuables sont priés de produire leur avertissement ainsi que les quittances à souche des versements antérieurs ; les paiements doivent être fait en argent (2). Le contribuable a le droit d'indiquer celle des différentes cotes dont il est débiteur qu'il entend acquitter la première (3). Le percepteur doit délivrer immédiatement quittance (extraite d'un registre à souches) de toutes les sommes qui lui sont versées (4) ; il doit en outre émarger au rôle chaque paiement au moment même où il a lieu, et en présence du contribuable (5).

2^o *Poursuites.* — Le contribuable qui n'a pas acquitté au premier du mois le douzième échupour le mois précédent est dans le cas d'être poursuivi. Les percepteurs reçoivent à ce sujet avis des taxes qui ont été maintenues par le conseil de préfecture contre les réclamations, et de celles dont il a été prononcé décharge (6) ; le contribuable peut également refuser de payer les douzièmes échus après les trois mois à partir de la présentation de sa

1. Art. 26 du régl. de 1839 ; art. 61 de l'inst. comp. de 1869.

2. Loi du 12 août 1870 ; décret du 12 sept. 1870.

3. Durieu. Comment. du rég. de 1839, I, p. 151.

4. Art. 74, 75 de l'inst. compt. de 1859.

5. Art. 142 de la loi du 7 frimaire an VII.

6. Articles 76, 98, 143 de l'instr. compt. de 1859.

réclamation, si le conseil de préfecture n'a pas statué dans ce délai (1).

Ce n'est qu'à l'expiration des dix jours qui suivent l'échéance de chaque douzième, que les percepteurs peuvent diriger des poursuites contre les contribuables retardataires; ils doivent délivrer gratis indépendamment de l'avertissement, une sommation aux contribuables, huit jours francs avant le premier acte de poursuite qui doit donner lieu à des frais; cette sommation qui n'est donc qu'un second avertissement, se fait sur papier vert non timbré, et est remise au domicile du contribuable; elle est exigée pour les rôles supplémentaires ou les rôles de taxes assimilées comme pour les rôles ordinaires de patentes (2).

Si le patentable ne s'est pas libéré huit jours après cette sommation sans frais, une poursuite est exercée contre lui en vertu d'une contrainte nominative décernée par le receveur particulier d'arrondissement (à Paris par le receveur central) et visée par le sous-préfet; cette contrainte est habituellement provoquée par le percepteur, et toujours vérifiée par lui et remise à l'agent des poursuites; la sommation avec frais se fait par un acte ou bulletin imprimé sur papier jaune non timbré et notifiée à chacun des redevables; c'est là que se terminent

1. 7 août 1869, Cabissole.

2. Article 17 de la loi du 17 brum. an V, lois des 25 mars 1817 et 15 mai 1818; article 21 du règlement de 1839.

les poursuites administratives pour lesquelles le conseil de préfecture est compétent (1).

Les poursuites judiciaires commencent alors ; trois jours francs après la sommation avec frais, un commandement sur papier bleu est fait au contribuable, en vertu d'une contrainte nominative comprenant l'ordre de procéder à la saisie, s'il ne se libère pas dans le délai de trois jours à compter de la signification du commandement ; ce commandement doit, outre les formalités ordinaires des exploits, date, nom et domicile du percepteur, du débiteur poursuivi et du porteur de contrainte, et mention de la personne à qui copie est laissée, contenir notification du titre en vertu duquel est exercée la poursuite et éléction de domicile ; l'original, qui peut-être collectif, si plusieurs contribuables sont poursuivis le même jour dans la même commune, et les copies, toujours individuelles, sont faits sur papier timbré (2).

Trois jours après la signification du commandement peut avoir lieu la saisie ; elle est libellée sur papier rouge, les porteurs de contraintes font l'office d'huissiers pour ces saisies ; les saisies elles-mêmes sont faites d'après les règles tracées au code de procédure ; l'art. 77 du règlement de 1839 contient l'énumération des objets déclarés insaisissables, et l'art. 78 est relatif à l'insolvabilité des contribuables et aux procès-verbaux de carence. La

1. Loi du 9 février 1877, arrêt du 22 février 1821 de Villenouvette.

2. Régl. de 1839, art. 56-58 ; art. 61, 67 1037 du Code proc. civ.

vente ne peut s'effectuer qu'en vertu d'une autorisation spéciale du sous-préfet accordée sur la demande expresse du percepteur par l'intermédiaire du receveur particulier ; après avoir reçu le produit de la vente, le percepteur émarge les rôles jusqu'à concurrence des sommes dues par le saisi et lui en délivre quittance à souche ; la vente doit avoir lieu dans la commune où se fait la saisie ; elle s'opère, pour les meubles, par les commissaires-priseurs, ou à leur défaut, par les porteurs de contrainte ; ceux-ci, pas plus que le percepteur, ne peuvent devenir adjudicataires dans la vente ; enfin un procès-verbal de la vente doit être dressé suivant les règles générales (1).

A défaut de paiement des contributions par un receveur, agent économe, commissaire-priseur, ou entre dépositaire et débiteur de deniers provenant d'un redevable, le percepteur fait entre les mains desdits dépositaires et débiteurs de deniers, une saisie-arrêt ou opposition ; cette saisie-arrêt est nécessaire quand le trésor n'est pas privilégié sur les sommes détenues par ces dépositaires ; cette saisie-arrêt ayant lieu en vertu d'un titre qui est le rôle, le percepteur n'a pas besoin de la permission du maire ni de l'autorisation préalable du receveur des finances ; il ne s'agit en effet ici que d'un acte purement conservatoire (2).

Il peut se produire des circonstances particulières où le

1. Art 85 et 86 du règlement de 1839 ; Durieu, II, p. 111.

2. Art. 88 règles de 1839 ; art. 98 de l'inst. compt. de 1859.

percepteur peut avoir à agir pour empêcher la disparition des gages d'impôt. Par exemple, un colporteur ou un marchand forain doit le prix de la patente ; il est sur le point de quitter la commune où il ne fait que passer ; dans ce cas le percepteur peut pratiquer une saisie foraine sans titre exécutoire avec la permission du président du tribunal et même du juge de paix du lieu où sont les effets ; cette saisie s'exécute sans commandement préalable ni contrainte ; mais il faut toujours que le procès verbal de saisie contienne commandement de payer ; il ne peut être procédé à la vente qu'après que la saisie a été déclarée valable par le tribunal du lieu de la saisie.

Enfin, rappelons pour mémoire que les propriétaires, et à leur défaut les locataires principaux, ont des obligations spéciales en cas de déménagement ; si le déménagement est régulier, ils doivent un mois avant l'époque du déménagement se faire représenter par le locataire la quittance de sa contribution, et, à défaut de cette représentation, donner avis du déménagement dans les trois jours au percepteur ; si le déménagement est furtif, le propriétaire doit faire constater dans les trois jours le déménagement furtif ; sinon, il est responsable des sommes dues par le contribuable pour l'impôt des patentes (1).

Le trésor dans le cas de concours avec d'autres créanciers a un privilège pour le recouvrement des patentes de

1. Loi du 15 juill. 1889 art. 30 ; Durieu, Comm. I, 329, 334.

l'année échuë et de l'année courante ainsi que pour celui des frais dûment taxés (1) ; ce privilège porte sur tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables, en quelque lieu qu'ils se trouvent (2). Nous ne discuterons ni la question de savoir ce qu'on entend par meubles (3), ni celle de son concours avec le privilège des frais de justice (4) ; ce sont là des questions de pur droit civil et non d'organisation fiscale.

1. Art. 19 du règlement de 1839. Durieu, ouv. cité, I, p. 343.

2. Art. 1 de la loi du 12 nov. 1808.

3. Art. 524-532 Code civil.

4. Durieu, ouv. cité, I, 196 et suiv.

III. — LÉGISLATION COMPARÉE

Nous allons exposer brièvement la façon dont les revenus de l'industrie, du commerce et des professions libérales sont taxés à l'étranger. Nous étudierons tour à tour l'organisation fiscale des principaux états, sans essayer de synthétiser leurs diverses législations. Comme l'a dit justement M. de Parieu, « il est remarquable que sous cet aspect, il y a peu de principes nettement posés, la variété est extrême. Les législateurs semblent avoir obéi à des appréciations tout à fait individuelles, pour ainsi dire, dans chaque pays, et il ne serait pas sans difficulté d'établir entre leurs œuvres quelque chose qui ressemblât à cette classification par groupes et par familles que les savants ont cru pouvoir constater dans la nature organisée (1). »

C'est notamment sans grands résultats que Malchus, un ancien ministre des finances du royaume de Westphalie, a essayé de distinguer deux genres d'impôt industriel, la patente c'est-à-dire le prix payé à l'Etat du droit d'exercer une profession, et le « gewerbsteuer » déduisant la taxe du revenu présumé ou déclaré du contribuable. Cette classification est trop artificielle; les patentes françaises qu'il cite comme type de la première

1. E. de Parieu, *Traité des impôts*, I, 354.

classe ne sont qu'en apparence, nous l'avons vu, une rançon des maîtrises et jurandes; les patentes belges et hollandaises, de l'aveu même de Malchus, sont en réalité de véritables impôts sur le revenu commercial; les patentes hanovriennes n'existent plus, et l'impôt autrichien est de nom comme de fait un *gewerbsteuer*; en somme, toutes les taxes de ce genre sont un prélèvement sur les bénéfices effectués par une certaine classe de la population. Aussi artificielle serait une distinction basée sur la prédominance dans ces lois de la considération des personnes ou des professions. « Il est peut-être juste de dire que la législation sur cette matière est essentiellement empirique, et qu'elle fait instinctivement des emprunts au principe de l'impôt sur les personnes et de l'impôt sur les revenus sans avoir jamais exclu absolument ni accepté absolument l'un ou l'autre (1). »

Ce qui semble plus certain c'est le mouvement actuel qui éloigne la plupart des états d'Europe du système français, c'est-à-dire de la taxation unique des revenus industriels, commerciaux ou professionnels, et leur fait adopter le système anglais, l'impôt général sur le revenu estimé d'après les déclarations du contribuable, impôt dans lequel les revenus industriels, etc., peuvent d'ailleurs former une catégorie ou cédule distincte; cet impôt général sur le revenu a pour conséquence l'établissement d'une taxe spéciale sur ceux qui n'ont pas de revenu appréciable, c'est-à-dire sur les marchands et artisans am-

1. E. de Parieu, *Traité des impôts*, I, 373.

bulants; en Suisse, nous rencontrerons notamment beaucoup d'impôts de ce genre.

1^o Angleterre.

L'Angleterre tout en ayant quelques taxes industrielles (1), n'a pas à proprement parler un impôt spécial pour les revenus professionnels comme notre impôt des patentes; toutefois on peut en trouver l'équivalent dans la cédule D de l'income-tax dont nous allons exposer brièvement l'économie.

C'est en 1799 que fut levé pour la première fois en Angleterre un véritable impôt sur le revenu; l'impôt établi l'année précédente en vertu de la loi « accordant à S. M. une aide et une contribution pour la continuation de la guerre » n'était qu'une aggravation des « assessed taxes » taxes sur les jouissances comprenant les impôts somptuaires et un droit sur l'habitation; ce n'en fut pas moins là l'origine de l'income-tax, car « cette aide et contribution » fut fixée en raison du revenu que possédait tout citoyen payant les « assessed taxes »; l'income-tax conserva même longtemps les taux qui avaient été fixés en 1798 pour l'exemption (1500 f.) et la modération (5000 f.) de l'impôt. L'impôt sur le revenu de 1799 était basé sur les déclarations des contribuables, fixé au 10 pour 100 du revenu to-

1. D'après M. Joseph Cerboni, elles ont produit en 1886, 6.050.000 francs tandis que l'income-tax a produit 393.205.000 francs (*Bull. de stat. et lég. comp.*, 1887. 1.553).

tal estimé en bloc, et assis par des commissaires locaux élus par les propriétaires dans la même forme que les membres du Parlement et contrôlés par des « tax surveyors » agents du gouvernement. L'aggravation des « assessed taxes » n'avait produit que 45 millions; l'impôt sur le revenu en produisit 150; encore les évasions durent-elles être nombreuses, car on comptait sur un profit de 250 millions.

Supprimé après la paix d'Amiens, l'impôt sur le revenu fut rétabli en 1803 et fort perfectionné; au lieu d'une taxation en bloc, on fit des classes distinctes, des cédules désignées par les lettres de l'alphabet; la cédule A comprit les revenus de la propriété foncière, la cédule B les bénéfices des fermiers, la cédule C les intérêts et dividendes des fonds publics, la cédule D les bénéfices industriels, commerciaux et professionnels, la cédule E le traitement des employés et fonctionnaires; ces cédules restées en usage aujourd'hui, ont l'avantage de diminuer les fraudes en permettant de saisir les revenus sous leurs diverses faces, et d'atténuer le caractère inquisitorial de l'impôt en tenant caché même pour les agents du fisc, le revenu total de chaque contribuable. Les taux d'exemption et de modération furent par la suite réduits, celui d'exemption de 1500 à 1250 francs, celui de modération de 5000 à 3750, et le taux de l'impôt fut augmenté de 5 pour 100 à 10 pour 100. Par ces aggravations l'impôt produisit en 1813 près de 400 millions; mais il avait été si lourd qu'il fallut le supprimer à la paix, et que les registres furent solennelle-

ment brûlés sur la proposition de lord Brougham (1).

Ce ne fut qu'en 1842 que l'impôt sur le revenu reparut sur la proposition de sir Robert Peel pour faire face à un déficit d'une cinquantaine de millions; son nom était resté si impopulaire qu'il ne fut voté que pour trois ans, prorogé depuis lors, et n'est pas encore aujourd'hui regardé comme une branche principale et permanente du revenu de l'Etat (2); toutefois on peut le considérer comme définitivement entré dans l'organisation fiscale anglaise, malgré les vives récriminations qu'il continue à soulever. C'est qu'en effet il rencontre en Angleterre plus que partout ailleurs peut-être, un terrain favorable; la concentration des propriétés qui fait que l'exemption totale des petits revenus ne réduit que des 2/3 la matière imposable, la sincérité générale des contribuables, l'absence ou la moindre importance des taxes directes, patentes, impôts de succession, etc., sont autant d'heureuses conditions en sa faveur; en outre le taux actuel est faible, et tout en variant suivant les nécessités du budget et ayant été rarement identique deux années de suite, il a toujours oscillé entre 2 et 3 pour 100, sauf, il

1. Paul Leroy-Beaulieu, *Traité de science financière* I, 450; Joseph Chailley *L'impôt sur le revenu*, 1884, p. 125, E. Alglave, à son cours.

2. Ce n'est pas encore le plus productif des impôts anglais. Voici la comparaison de leurs produits en 1886-1887. L'excise a donné 25.212.883 l. st.; le timbre 11.780.333; l'impôt foncier 1.065.359, l'impôt des maisons habitées 1.954.011, et l'income-tax 16.111.174 (*Bull., de stat. et de lég. comp.*, 1887, 2, 312).

est vrai, pendant la guerre de Crimée où il est monté jusqu'à 6, 60 pour 100, et a pu fournir 423 millions; à ce point de vue, à cause même de son élasticité, c'est une taxe précieuse et que l'Angleterre aurait tort d'abandonner (1).

Des cinq cédules de l'income-tax, la cédule D est de beaucoup la plus importante et la plus productive (2) : « La cédule D, a-t-on pu dire, est une entité parfaitement connue d'une partie du peuple anglais; c'est un être vivant, agissant, ayant ses organes distincts et sa vie à part; c'est surtout un être discuté à qui les critiques les plus virulentes ont été prodiguées. Elle représente à elle seule tout l'income-tax. C'est elle que bénit le chancelier de l'échiquier en quête de deux millions de livres sterling; c'est elle que maudit l'honnête politicien

1. L'income-tax a produit en 1885-1886, 15.247.312 liv. st. en 86-87, 16.111.174 livres sterling, ce qui fait une augmentation de 863.862 liv. st.; les autres impôts ont augmenté la même année, le timbre de 179.719 liv. st., l'impôt foncier de 42.163, l'impôt des maisons habitées de 86.634; l'excise a diminué de 229.039 livres sterling, par suite de la baisse des alcools indigènes causée par l'accroissement de l'importation (*Bull. de stat. et lég. comp.*, 1887, 2, 312).

2. Voici la comparaison en francs de la productivité des diverses cédules pour l'année 1884-1885. — Cédule A, 100, 538, 300 fr. — Cédule B, 7,817,900 fr. — Cédule C, 22,993,800 fr. — Cédule D, 149,174,900 fr. — Cédule E, 17,496,600 fr. — (Rapport de M. Yves Guyot sur l'impôt sur le revenu. Impressions de la Chambre, 3^e législature, n° 1130, page 68.)

au récit des injustices et des misères de l'income-tax (1). »

Cette cédule D est en effet régie par des règles particulières qui lui donnent une physionomie à part. Elle comprend à son tour 5 classes : 1° les profits du commerce et de l'industrie ; 2° les revenus professionnels non compris dans une autre cédule ; 3° les revenus aléatoires ; 4° les revenus venant du dehors ; 5° les valeurs mobilières. Le revenu à déclarer est déterminé par la moyenne des bénéfices réalisés dans les trois années précédant l'année de l'évaluation, pour le commerce et l'industrie, et par la moyenne des gains et traitements pendant la même période pour les professions, emplois et métiers ; des règles nombreuses indiquent la façon dont on doit procéder à cette évaluation, quelles sommes doivent être déduites, dépenses ayant un but commercial ou utile à la profession, créances nulles (les créances douteuses sont comptées pour leur valeur probable), quelles autres ne doivent pas l'être, dépenses privées, établissement des enfants ; de même une personne faisant plusieurs commerces est autorisée à déduire des bénéfices de l'un les pertes de l'autre ; on peut encore, faveur plus considérable, se faire rembourser une partie de l'évaluation quand les profits d'une année ont été moindres que le chiffre moyen des profits des trois années précédentes. En outre la loi autorise une sorte d'abonnement pour trois ans sur le pied de l'évaluation augmentée d'un schelling par livre ; ce contrat qui intervient entre le contri-

1. Joseph Chailley, *L'impôt sur le revenu*, 1884, p. 167.

buable et les autorités désignées cesse au cas de mort, banqueroute ou faillite.

En outre, déduction commune à toutes les cédules, le contribuable peut faire déduire du montant de son revenu la prime annuelle de l'assurance contractée par lui sur sa vie ou sur celle de sa femme, à son profit ou à celui de ses héritiers; il n'est fait d'exception que pour les primes supérieures au sixième du revenu total; cette faculté que la loi a empruntée, en 1853 seulement, à la loi de 1803 fut longtemps peu usitée, maintenant le public s'y est accoutumé; en 1880, dans la cédule D, 19,461 contribuables ont touché 464,134 livres sterling en remboursement de primes d'assurances.

La cédule D a également des règles particulières pour la perception de l'impôt. Le principe général en cette matière est que le contribuable fait, chaque année, une déclaration écrite de son revenu à des agents locaux élus, qui jouent à la fois le rôle de percepteur et d'assesseur sous la surveillance de contrôleurs salariés, nommés directement par l'État, et choisis par les commissaires du Trésor ou du Revenu intérieur, soit parmi les inspecteurs et contrôleurs du land-tax, soit parmi telles personnes convenables. Les agents locaux qui sont le plus souvent les voisins et les concurrents des contribuables de la cédule D, n'établissent qu'une taxe provisoire pour cette cédule; la taxe définitive est établie par les commissaires adjoints aux commissaires généraux, sorte d'experts spéciaux aidés et renseignés par le contrôleur de district,

agent du gouvernement, qui révisé souvent et corrige les taxes; enfin celles-ci sont approuvées et rendues exécutoires par les commissaires généraux; c'est à ces derniers qu'appartient le droit de trancher les contestations entre les contribuables et les contrôleurs sur le montant des revenus, ainsi que celui de contrôler les taxations d'office faites par le commissaire adjoint au cas de déclaration nulle ou incomplète.

Mais les contribuables de la cédule D peuvent, par privilège, choisir un mode différent de taxation; comme il peut y avoir inconvénient pour eux à déclarer le chiffre de leurs bénéfices annuels à leurs voisins et peut-être concurrents, ils ont la faculté de faire leurs déclarations à des commissaires spéciaux pris en général parmi les agents de l'administration et du timbre; cette déclaration se fait par écrit, et est remise sous cachet au contrôleur; les commissaires spéciaux taxent alors « selon leur conscience »; le contribuable et le contrôleur peuvent appeler de cette décision au bureau du Revenu intérieur. D'ailleurs un nombre de contribuables moindre que ce que pourrait faire croire la véhémence des récriminations contre la cédule D, use de cette faculté; en 1868-69, sur 399.000 contribuables inscrits à la cédule D, 9.638 seulement avaient fait leur déclaration aux agents du gouvernement.

Dès que la loi qui fixe le taux annuel de l'income-tax a été votée, le contrôleur distribue aux agents locaux ou aux commissaires spéciaux les formules de déclaration;

une formule est remise à chaque maison de commerce, magasin ou banque inscrit à la cédule D ; les contribuables sont mis en demeure, par un avis affiché, à la porte de chaque église, de faire leur déclaration dans un délai de vingt et un jours, sous peine d'une amende de 1.250 f. les déclarations doivent même comprendre, pour les patrons, les noms et domiciles de leurs employés, pour les directeurs de société les noms et appointements de leurs agents ; elles sont envoyées soit au bureau de l'assesseur soit au secrétaire des commissaires spéciaux, avis étant donné à l'assesseur ; pour les manufactures, le choix n'existe pas, et la déclaration doit être faite au lieu de la situation, quand bien même la vente des marchandises se ferait ailleurs.

Comme nous l'avons dit, c'est la cédule D qui est en butte aux plus vives récriminations. « Cette opposition, disait la *Revue d'Edimburg* en 1842, a son noyau dans la partie la plus remuante, la plus active, et peut-être, en somme, la plus influente de notre population, la classe des commerçants, des grands industriels et des hommes professionnels. » Or cette classe est précisément atteinte par la cédule D. Jamais patentes ou impôt quelconque n'ont soulevé chez nous les haines bruyantes dont la cédule D a été la cause ou le prétexte (1) ; l'agitation a été vive,

1. En 1869, il y eut 112,817 réclamations et demandes en restitution. Cependant la cédule D est à peine plus lourde que le seul principal de nos patentes et de notre impôt sur les valeurs mobilières

surtout en 1872; de grands meetings eurent lieu à Birmingham et à Londres; on menaça le gouvernement d'une révolution, et on alla même jusqu'à demander à la fois le maintien de l'income-tax et la suppression de la seule cédula D, ce qui, suivant le mot du journal *Spectator*, était un vol, un vol aussi direct que si le Parlement décidait qu'à l'avenir tout homme ayant les yeux bleus paierait un double income-tax (1).

L'income-tax a, en effet, bien des inconvénients; d'abord ses défauts généraux, égalité de traitement des revenus perpétuels et temporaires, fixes et aléatoires, inégalité de taxation pour les contribuables, ceux de la cédula C étant taxés par l'Etat, ceux de la cédula B d'après des présomptions, ceux de la cédula D d'après leurs déclarations spontanées; en outre la cédula D, particulièrement, a des vices inhérents à son organisation, deux surtout. Le premier est l'indiscrétion des procédés d'investigation; le commerçant employant habituellement ses économies à l'accroissement de son commerce, la déclaration de ses bénéfices équivaut à la déclaration de son revenu total, et si l'administration n'observe pas un secret inviolable, le chiffre précis de sa fortune peut être connu de tout le monde; or « qu'il déclare son revenu exact et montre un état d'affaires très prospère, qu'il en exagère un peu le chiffre, qu'il produise des pièces suffisant à le

1. Article du *Spectator*, cité par M. P. Leroy-Beaulieu, I, p. 458.

faire décharger, dans tous les cas il y a de graves inconvénients (1). »

L'autre inconvénient est le grand nombre de fraudes occasionné par le système des déclarations : « Le grand défaut de la cédule D, a dit Leone Levi, est dans cette question posée aux contribuables : quel est votre revenu ? question inconvenante entre gentlemen que l'Etat ne devrait pas se permettre de poser à ses sujets. Le résultat de cette question est rarement une réponse digne d'un gentleman, c'est-à-dire véridique. Contraindre quelqu'un à déclarer son propre revenu pour le taxer ensuite, est, en soi, une demande très ardue qui sûrement paraîtra inquisitoriale, quels que soient les adoucissements de procédure qu'on y apporte. Et quelle en est la conséquence ? c'est la provocation directe au mensonge (2). » En effet, ce ne sont pas seulement des subterfuges légaux qui diminuent le produit de l'impôt, tels que les donations à un proche parent de la partie de fortune qui dépasse le niveau de l'exemption, ou les réductions de traitements dans un but analogue, ce sont encore de véritables fraudes, des déclarations mensongères ; tantôt c'est un

1. Joseph Chailley, *l'impôt sur le revenu*, p. 170.

2. Professeur Leone Levi, p. 169, cité par J. Chailley, *l'impôt sur le revenu*, p. 147. C'est aussi l'avis de Mac Culloch : « Par le fait de cet impôt, une grande immoralité s'est introduite dans les classes industrielles et commerciales ; on y a pris l'habitude du mensonge et de la déloyauté. » De là encore le mot de Stuart Mill que l'income-tax était « un impôt sur la conscience plutôt que sur le revenu. »

contribuable qui n'avait pas déclaré de revenu qui est taxé d'office à 2,000 liv. st., un autre qui avait déclaré 500 liv. st. taxé d'office à 15.000, puis à 14,000 ; tantôt ce sont des restitutions anonymes et énormes (262,000 francs une fois, 275,000 francs une autre). En 1869, le rapport des commissaires du revenu intérieur disait : « Dans ces derniers temps, la démolition d'un grand nombre de maisons ont donné lieu à un nombre considérable de demandes d'indemnités... La déclaration des parties avait été de 1.841.075 francs et les revenus déclarés pour l'expropriation dont nous avons constaté l'exactitude étaient de 4.284.200 francs. De toutes les enquêtes que nous avons faites, il résulte que 40 0/0 des contribuables ont fait des déclarations notoirement inférieures à leur revenu réel. (1) » Au taux de six pence par livre (2.87 0/0) c'était une somme de 36 millions de francs dont le trésor avait été ainsi fraudé. En 1878, M. Giffen, dans une note lue à la « Statistical society » pensait que le revenu des capitaux anglais à l'étranger déclaré 29 millions de liv. st. était en réalité de 70 millions. Aussi M. Léone Levi pense-t-il que 40 0/0 des contribuables fraudent le trésor et que ces fraudes s'élèvent à 130 0/0 du revenu déclaré.

Malgré tout l'income-tax a de réels avantages qui le légitiment aux yeux des économistes ; c'est un impôt de redressement et de justice, une compensation des taxes

1. *Report of the commissioners of Inland Revenue*, cité par Laboulaye et P. Leroy-Beaulieu, ouv. cités.

de consommation qui pèsent surtout sur les pauvres ; on a été jusqu'à dire que l'Angleterre commettrait une immoralité en l'abandonnant, et ici on a surtout en vue la cédula D, la plus productive, et celle qui porte sur la portion la plus riche du pays ; en outre l'élasticité de cet impôt, qui le fait ressembler aux impôts indirects, en fait une ressource fiscale précieuse, et l'Angleterre commettrait une faute de le supprimer, à moins de le remplacer par une contribution analogue à nos patentes qui n'aurait pas ses avantages, et aurait peut-être des inconvénients plus considérables (1).

2° Italie

Avant l'unification du royaume d'Italie, l'organisation fiscale variait d'état à état dans la péninsule ; l'impôt sur la richesse mobilière notamment n'était connu ni dans les deux Siciles, ni dans les Etats pontificaux ; un décret de 1830 avait cependant soumis à un impôt de patente les professions et les arts et métiers, Mais cet impôt appliqué d'abord aux arts libéraux fut ensuite abandonné sans avoir été aboli. En revanche le royaume des

1. P. Leroy-Beaulieu, *Traité de science financière*, I, p. 463. Actuellement, il y a ralentissement dans la production des richesses en Angleterre ; le taux de progression des valeurs soumises à l'income-tax qui était de 28 0/0 de 1855 à 1865, et de 40 0/0 de 1865 à 1875, est descendu à 10 0/0 de 1875 à 1885 (d'après Giffens, *Bull. de stat. et lég. comp.*, 1887, 2, 313).

Sardaigne et le duché de Parme avaient un impôt des patentes analogue au nôtre, la Lombardie un impôt sur le revenu des arts et du commerce, le grand duché de Toscane et le duché de Modène un impôt sur les capitaux à intérêt et sur les capitaux employés dans le commerce. Toutes ces taxes réunies aux autres impôts mobiliers ne donnèrent en 1861 que treize millions et demi (1).

M. Bastogi, ministre des finances à cette époque, proposa la fusion de ces diverses taxes en un impôt unique sur le revenu de la richesse mobilière; son projet repris par M. Sella, puis par M. Minghetti, ses successeurs, aboutit aux lois du 14 et du 20 juillet 1864. L'impôt fut d'abord institué sous la forme d'une taxe de répartition pour la somme modique de 30 millions (2), c'était une sage précaution pour assurer la productivité de l'impôt au moment où on l'établissait; on n'avait pas reculé devant les dispositions les plus compliquées pour rendre l'impôt plus juste, le contingent de chaque province était levé $\frac{1}{5}$ suivant la population absolue, $\frac{1}{5}$ en raison des pensions et des appointements payés par les caisses de l'état, et des dividendes

1. Isidore Sachs *L'Italie, ses finances et son développement économique depuis l'unification du royaume* 1885 p. 333 et suiv.

2. La loi du 20 juillet 1864 le réduisit même à 15 millions; « On s'attendait à des résistances et à des dissimulations... pour y parer, on employait le système de la répartition où chaque contribuable a intérêt à la véracité des déclarations d'autrui, plutôt que le système de la quotité où suivant une remarque ingénieuse, il y a lutte entre l'état seul d'un côté et la masse de contribuables. » J. Chailley, ouv cité, I, p. 227.

des sociétés anonymes de crédit, de commerce, d'industrie, d'assurances, de chemins de fer; 1/10 en raison des droits de douane et des droits maritimes; 1/10 en raison des recettes de la poste et du télégraphe; 1/10 en raison du produit de la taxe d'enregistrement; 1/10 en raison de la moitié des kilomètres de chemins de fer et des routes royales et provinciales. Nous parlerons plus loin des dispositions de cette loi relativement à l'assiette et à la perception de l'impôt, elles ont été en général conservées par les lois suivantes. La répartition du contingent entre les provinces fut assez satisfaisante, mais non celle du contingent provincial entre les communes; sur 3.652.830 contribuables, 2.434.822 déclarèrent un revenu moindre de 250 f., taux d'exemption; pour les redevables, la moyenne du revenu déclaré était de 785 francs.

La transformation en 1866 de la taxe du revenu italien d'impôt de répartition en impôt de quotité, l'élévation du taux de l'impôt porté en 1860 de 8 0/0, son taux primitif et déjà lourd, à 10 0/0, puis en 1867 à 13,20 0/0 celui-ci tout à fait exorbitant, l'extension de l'impôt en 1868 sur la proposition de M. Cambray-Digny aux revenus provenant des titres de la dette publique, les précautions de plus en plus minutieuses des lois fiscales, et la sévérité de plus en plus rigoureuse de leur application, augmentèrent considérablement le produit de l'impôt; il s'éleva en 1877 à 184 millions (1). Nous n'étudierons pas

1. Sur ces lois intermédiaires, 28 juin 1866, 28 mai 1867 (De-

successivement les lois intermédiaires; nous nous contenterons d'exposer le dernier état de la législation, tel qu'il résulte principalement de la loi Depretis 23 juin et 24 août 1877 en nous attachant surtout à ce qui concerne la taxation des revenus industriels, commerciaux et professionnels (1).

Les hommes d'état italiens n'ont pas considéré leur impôt sur le revenu comme une taxe de compensation dans le genre de l'income-tax anglais, pesant principalement sur les riches ou les aisés, tandis que les impôts de consommation pèsent principalement sur les pauvres; ils ont voulu faire un impôt très productif et égal pour tous, en n'exceptant de la matière imposable que les revenus de la propriété rurale et bâtie déjà taxés par l'impôt foncier et la contribution des bâtiments. Le trait caractéristique de l'impôt italien est sa complication; « c'est un vrai chaos, dit M. P. Leroy-Beaulieu; après avoir soigneusement étudié le rapport de M. Depretis en 1877, nous n'avons pas la prétention de faire comprendre complètement tous les rouages et le jeu de cette taxe inextricable (2) ». Nous allons cependant essayer de résumer le plus clairement possible l'économie de cette loi.

L'impôt porte sur tous les revenus mobiliers, ce qui comprend : 1° les revenus inscrits aux bureaux des hypothèques

pretis) 26 juill. 1868 (Cambray-Digny) 11 août 1870 (Sella) 14 juin 1874 (Minghetti) voir Isidore Sachs, ouvrage cité.

1. *Annuaire de législation étrangère* 1877, p. 320.

2. Paul Leroy-Beaulieu, *ouv. cité*, I, p. 470.

ou résultant d'actes publics nominatifs; 2° les traitements, pensions, annuités, intérêts et dividendes payés pour le compte de personnes morales; 3° les revenus de bénéfices ecclésiastiques; 4° les revenus provenant d'une industrie, commerce, profession libérale ou emploi quelconque; 5° les bénéfices éventuels provenant d'une offre spontanée quelconque; 6° en général toute espèce de revenu non foncier, et même parmi les revenus de nature foncière, ceux qui n'ont pas acquitté l'impôt, ceux qui sont perçus sur les fruits bien que ne dérivant pas de la propriété immobilière directe, les revenus du colon partiaire (titre I, art. 2-10). Sont exemptés de l'impôt les revenus de biens soumis à l'impôt foncier, les revenus de sociétés de secours mutuels, les dotations de la couronne et apanages des membres de la famille royale, les sommes versées à titre de remboursement, les titres d'emprunt de la loi du 8 mars 1855, les revenus agricoles du propriétaire cultivateur. Quant au taux de l'impôt, nous avons dit qu'il était de 13,20 0/0; il faut y ajouter, pour être complètement exact les frais de recouvrement qui s'élèvent à 20/0 du montant de l'impôt, et la taxe locale correspondant aux remises de percepteurs qui a été de 2.74 0/0 pour la période de 1878 à 1882; il est vrai que les communes ni les provinces ne perçoivent plus de centimes additionnels.

La perception se fait soit au moyen d'une retenue opérée directement par l'état sur les traitements, pensions, titres de la dette publique, soit au moyen de rôles no-

minatifs pour les autres revenus (titre II art. 10-12).

Ces revenus sont divisés en catégories suivant leur nature et leur taxation ; la première comprend les revenus perpétuels qui sont taxés à leur valeur intégrale ; la seconde les revenus temporaires, provenant à la fois du capital et du travail, industrie et commerce, taxés aux $\frac{7}{8}$ de leur valeur ; la troisième, les revenus temporaires provenant du travail seul, professions libérales, rentes viagères, taxés aux $\frac{5}{8}$ de leur valeur ; la quatrième les salaires, traitements, pensions, taxés aux $\frac{4}{8}$.

En outre, dans les catégories qu'on peut désigner par les lettres B, C et D, il y a exemption pour les revenus de moins de 400 francs ; pour la catégorie D, il y a une réduction de 100 fr. pour les revenus de 4 à 500 fr. ; pour les catégories B et C qui nous intéressent le plus, il y a toute une échelle de réductions : une défalcation de 250 pour les revenus de 400 à 500, de 200 fr. pour ceux de 500 à 600 ; de 150 f. pour ceux de 600 à 700 ; de 100 pour ceux de 7 à 800 fr. Au-dessus de 800 fr. pour ces deux catégories, de 500 pour la catégorie D, le revenu est taxé à sa valeur intégrale (tit. VI 56-65). Ces règles sont d'ailleurs spéciales aux impôts perçus par rôles nominatifs (1).

Il y a également des règles spéciales aux catégories B

1. Par suite, dit M. Isidore Sachs, en parlant du projet Depré-tis, 271,000 contribuables, soit 78 0/0 des contribuables pour revenus industriels et professionnels allaient voir diminuer l'impôt dans une proportion variant jusqu'à 12 0/0 et 50 0/0.

et C pour l'assiette et la perception de l'impôt. L'impôt est calculé d'après les déclarations des contribuables faites au lieu où l'impôt est dû, c'est-à-dire au lieu du domicile, à son défaut, de la résidence, à son défaut, de la production de l'impôt; les personnes privées ou morales ayant plusieurs établissements ou plusieurs sièges du même établissement font une seule déclaration dans la commune du principal d'entre eux; les chefs de ces établissements, personnes privées ou morales, doivent déclarer en sus de leurs revenus, les intérêts de leurs dettes, les traitements et honoraires de leurs employés; en outre toute déclaration doit mentionner la nature, permanente ou périssable, fixe ou aléatoire, du revenu déclaré (titre III, art. 13-32).

En principe, la déclaration porte sur le revenu de l'année financière précédente finissant le 30 juin (1), mais pour les revenus des catégories B et C appartenant à des personnes privées, la déclaration est faite de deux ans en deux ans et porte sur cette période bisannuelle; à son expiration, les contribuables peuvent soit en faire une nouvelle, soit modifier l'ancienne, soit s'en s'appuyer à elle expressément ou même tacitement (dans ce dernier cas on peut toujours prouver que le revenu primitif est éteint); en outre le contribuable peut demander rectification de son revenu inscrit pour la seconde année; de son côté alors le

1. En Italie et en Espagne l'année financière finit le 30 juin; en Allemagne et en Angleterre le 30 mars; en France, en Russie, et en Autriche-Hongrie, elle coïncide avec l'année civile.

contrôleur peut exiger une agmentation. Les sociétés anonymes, commandites par actions, institutions de crédit, caisses d'épargne paient l'impôt d'après les revenus accusés au compte-rendu annuel, revenus qui comprennent toutes les sommes réparties entre les associés à quel titre que ce soit, et les sommes portées en augmentation du capital et affectées à l'amortissement ou à l'extinction des dettes.

Des revenus déclarés de la catégorie B on peut déduire les dépenses inhérentes à la production, usure des appareils, consommation de matières premières, salaire des ouvriers, loyer des locaux, commissions de vente etc, mais non les intérêts, les capitaux appliqués à l'industrie, la rétribution afférente au travail du contribuable, de sa femme et de ses enfants mineurs, son loyer d'habitation personnelle, etc; on tient compte également de toutes les annuités passives qui grèvent les revenus mobiliers; on déduit les créances nulles, mais non les revenus litigieux, sauf à accorder une décharge s'ils disparaissent, comme d'ailleurs toutes les fois qu'il y a extinction légalement prouvée du capital déclaré. En revanche, il y a lieu à des rôles supplémentaires pour les revenus postérieurs au 30 juin; ceux-ci sont déclarés dans le mois de leur production s'ils sont fixés, dans les six mois, s'ils sont aléatoires et ils sont taxés proportionnellement au temps de l'année financière qui reste à courir.

Les catégories B et C forment une partie distincte dans la liste des contribuables à l'impôt du revenu dressée par le conseil municipal avant le 5 juin de chaque année ou

de chaque deux années ; l'agent des finances qui a pu assister à la confection des listes remet à chaque contribuable la cédule de déclaration qui doit lui être retournée remplie, soit directement, soit par l'intermédiaire du maire, sous peine d'une taxation d'office ; l'agent a en outre un pouvoir général de contrôle et rectification, il peut dans ce but réclamer des fonctionnaires publics les documents nécessaires, citer devant lui le contribuable, pénétrer dans ses locaux professionnels, inspecter les livres des sociétés, etc. Pour les catégories B et C, l'agent fait le tableau des contribuables par commune en répartissant les diverses professions suivant des règles spéciales ; la catégorie B comprend 19 groupes et 90 espèces, la catégorie C, 10 groupes et 20 espèces ; le tableau ainsi dressé est déposé avant le 11 septembre où les contribuables peuvent en prendre connaissance pendant 20 jours ; leurs réclamations sont jugées suivant des règles particulières à la matière.

Nous serons plus bref sur ce dernier point où nous ne trouvons pas de dispositions spéciales aux catégories B et C. Le premier degré de juridiction est constitué par les commissions de première instance composées du préteur, président, agent du gouvernement, et de quatre membres élus pour deux ans par le conseil municipal, ou, si la commune comprend plusieurs cantons, par la représentation cantonale, et parmi les éligibles au conseil municipal ; ce nombre peut être plus considérable dans les communes de plus de 12.000 habitants. Ces commissions

ont tous les pouvoirs d'investigation de l'agent des finances ; le jugement rendu par elles dans les trente jours de la réclamation, est notifié par l'intermédiaire de l'agent et du maire, dans un délai de soixante jours, au contribuable ; celui-ci ou l'agent peut former appel dans les vingt jours. L'appel est porté devant la commission provinciale composée de cinq membres élus pour deux ans, un par le conseil municipal, un par la chambre de commerce, deux par la direction générale des impôts directs, le cinquième, président, par le préfet ; ce chiffre de cinq n'est d'ailleurs pas limité ; le jugement rendu après un délai de vingt jours au moins, est en principe définitif, et doit être motivé quand il prononce sur une question de droit. Dans les vingt jours du jugement on peut encore se pourvoir en cassation devant une commission centrale composée de neuf commissaires tous nommés par le ministre, commission qui statue même comme tribunal d'appel pour les réclamations basées sur une erreur de fait des commissions inférieures. Les recours administratifs cessent à ce moment, mais on peut recourir aux autorités judiciaires conformément aux lois en vigueur (titre V, article 42-53 (1)).

Si l'income-tax anglais pèse sur les industriels et commerçants plus que sur toute autre classe sociale, il en est tout différemment de l'impôt sur le revenu italien. Cela tient à la différence des modes de taxation ; l'impôt sur les titres de rente du gouvernement, les actions et

1. Joseph Chailley, *L'impôt sur le revenu*, 1884.

les obligations des sociétés anonymes, et les traitements des fonctionnaires se prélevant au moyen de retenues, rentre sûrement dans les caisses du trésor ; mais pour les revenus professionnels, industriels et commerciaux, les évasions sont énormes ; nous avons cité la proportion des déclarations de revenus au-dessous du taux d'exemption lors de la création de la loi, 243 sur 365 ; de 1864 à 1872 près de 23 0/0 de cotes restaient irrecevables ou indûment imposées ; même en 1875, malgré les perfectionnements de la loi, il y en avait plus de 41 0/0 à Palerme. La fraude est universelle ; d'après les statistiques, 30.194 personnes seulement dans tout le royaume ont un revenu supérieur à 2000 fr. ; 8360 (dont 3952 pour la catégorie B, et 812 pour la catégorie C) un supérieur à 5000. Le revenu moyen des architectes et ingénieurs serait de 717 fr., des hommes de loi de 730 fr., des médecins de 446 fr. ; onze médecins et quarante-neuf avocats, procureurs ou notaires gagneraient plus de 5000 fr. « Ces chiffres sont topiques ; ils disent assez que la généralité des contribuables (dans nos catégories B et C) dissimule non pas la moitié, mais les cinq dixièmes, souvent les neuf dixièmes de leur revenu (1). »

Cet impôt, fort impopulaire en Italie à cause de son inégalité, et de sa lourdeur pour ceux qui le supportent réellement, subsistera probablement car il est très productif ; en 1877, il a produit jusqu'à 184.839.641, il est

1. P. Leroy-Beaulieu, ouv. cité, I, p. 472. Cf. Cauwès, *Economie politique*, II, p. 543.

tombé à 180 millions en 1878, et en 1881 à 177.893.083. En 1883, les revenus de la catégorie B étaient estimés à 303.850.247 fr. et ceux de la catégorie C à 99.755.008 fr. (1).

3° *Allemagne.*

Le budget de l'empire allemand ne s'alimente guère que du produit de taxes indirectes (2), mais dans la plupart des états qui le composent, les revenus industriels commerciaux et professionnels sont soumis à des taxes spéciales.

Prusse. — La loi organique de l'impôt industriel et

1. « Au point de vue de la puissance de production, dit M. J. Chailly, nous pouvons sans vanité nous comparer à l'Angleterre; au point de vue de caractère des mœurs financières, de l'organisation législative et administrative nous avons au contraire les rapports les plus voisins avec l'Italie., tout ce qui est organisation et aménagement a presque l'autorité d'un essai fait dans notre propre pays. » Ouv. cité, p. 222.

1. Voici l'énumération de ces taxes au point de vue de leur productivité : les droits sur le tabac, l'alcool, le sucre de betterave, les douanes, les « aversa » payés par les États hors du Zollverein, le timbre des effets de commerce, les postes et télégraphes, les banques ont donné une moins value dans l'exercice clos le 31 mars 1887 ; les droits sur le sel, la bière, les cartes à jouer, le droit de statistique, les recettes des chemins de fer impériaux et de l'imprimerie impériale ont donné une plus-value ; le déficit actuel est de 22 millions de marks (*Bull. de statist. et de législ. comp.* 1887, 2, 104).

commercial est celle du 30 mai 1820, plusieurs fois modifiée notamment, par la loi du 19 juillet 1861. Il y a une double classification, par spécialité de profession et par catégorie de population; les classes professionnelles sont au nombre de onze que nous nous contenterons d'énumérer : les commerçants investis des droits de marchands (banquiers, commerçants en gros, fabricants, armateurs, agents de change) ; les commerçants non investis de ces droits (détaillants) ; les artisans tenant boutique ou ayant au moins deux compagnons ; les aubergistes et cabaretiers ; les boulangers, les bouchers et charcutiers ; les brasseurs et distillateurs ; les meuniers ; les bateliers ; les rouliers et voituriers ; les colporteurs et marchands forains. Par contre sont exempts : les boulangers ruraux vendant en plein air les jours de marché, les ouvriers sans boutique ou n'ayant qu'un compagnon, les tisserands n'ayant pas plus de deux métiers et ayant une autre profession principale, les propriétaires de moulins ne les faisant servir qu'à l'agriculture ou à leurs besoins personnels, les charretiers à un seul cheval ; les bateliers fluviaux à petites barques, les commis-voyageurs.

La seconde classification est basée sur la population ; elle comprend quatre catégories ; d'abord les villes de premier ordre, au nombre de onze, puis les villes secondaires, au nombre de cent vingt et une ; en troisième lieu tous les bourgs de plus de 1500 habitants, et enfin les communes au-dessous de ce chiffre.

L'impôt a un double aspect ; c'est une taxe de quotité par rapport aux communes, de répartition par rapport aux contribuables. Le produit fiscal que doit donner chaque commune est obtenu par la multiplication du terme moyen que fixe le gouvernement pour chaque contribuable dans chaque métier ou profession, par le nombre des contribuables de ce métier ou de cette profession qui se trouvent dans la commune ; ce contingent est ensuite réparti entre les contribuables de la commune en proportion de leurs moyens et de l'extension de l'industrie, par les autorités communales, aidées des contribuables eux-mêmes et d'après une échelle dont la graduation est marquée d'avance.

Le gouvernement ne fixe pas seulement le terme moyen, il détermine encore le maximum et le minimum entre lequel les répartiteurs peuvent se mouvoir. Ceci n'a d'ailleurs lieu que pour les six premières classes. Les autres ne sont soumises ni au terme moyen ni par suite à la répartition, mais il y a toujours un minimum au-dessus duquel la taxe se meut proportionnellement aux matières premières des brasseurs, à la capacité des barques des bateliers, aux meules des meuniers, aux chevaux des rouliers. En 1841, le produit de cet impôt d'après Tegoborski était de 8.600.000 thalers, ce qui faisait une proportion de 0 fr. 55 cent. par tête, plus du double du gewerbsteuer autrichien.

Cette taxe est spéciale au commerce et à l'industrie fixes ; il y a en outre un impôt propre aux métiers ambu-

lants. C'est la loi du 3 juillet 1876 qui a réorganisé cette taxe, réglementée auparavant par une foule de lois et d'ordonnances ; il était nécessaire de faire cesser la confusion, et de mettre la législation fiscale en harmonie sur ce point avec la loi de l'Empire du 24 juin qui a réglé l'exercice des métiers. L'impôt des métiers ambulants est en général de 48 marks par an, mais il peut s'élever beaucoup plus haut, à 72 et même à 144 marks pour les professions lucratives, par exemple les troupes d'acteurs importantes, et le commerce en gros des chevaux et bestiaux. Il pèse toujours sur les étrangers, et quand dans un pays, les marchands ambulants prussiens sont traités avec une rigueur spéciale, les marchands ambulants de ce pays sont à leur tour en Prusse sous le coup d'un impôt qui peut s'élever jusqu'à huit fois sur taux normal (1).

Enfin la loi du 27 février 1880 a supprimé une inégalité frappante entre les marchands sédentaires soumis à des charges lourdes et certains marchands ambulants, en frappant d'une taxe de 30, 40 ou 50 marks par semaine de séjour ou par jour de vente à la criée, suivant la classe des patentables à laquelle appartient le commerçant, celui qui, en dehors de son domicile, pratique la vente à l'étalage à prix débattu ou à la criée. Cet impôt est indépendant de la taxe créée par la loi de 1876 sur les métiers ambulants ; son produit évalué à 300.000 marks est attribué aux communes (2).

1. *Annuaire de législ. étrangère*, 1876, p. 173.

2. *Annuaire de législ. étrangère*, 1880, p. 89.

Outre ces diverses taxes sur le commerce et l'industrie, la Prusse a encore un impôt général sur le revenu qui se superpose aux autres taxes ; les fonctionnaires ne sont atteints que par lui. Cet impôt sur le revenu, fort différent de l'income-tax anglais, comprend deux parties, le classensteuer qui pèse sur les petits revenus, l'eikommensteuer qui frappe les gros ; le taux de 3750 fr. sert de démarcation, et celui de 543 f. 75 d'exemption ; par un privilège spécial, les membres de la famille royale et de quelques familles princières sont exempts de cet impôt sur le revenu. Les contribuables sont répartis en quarante classes, non plus comme autrefois d'après l'origine commerciale ou professionnelle du revenu, mais d'après son montant ; le taux est d'ailleurs modéré et se maintient entre 2,50 et 3 0/0 ; en outre les plus imposés, ceux des deux premières classes, peuvent se faire descendre d'une classe pour maladie, dettes ou nombreuse famille. En 1877 la répartition de cent sujets prussiens a donné les proportions suivantes ; 2,24 sont soumis à l'eikommensteuer, 70,90 au classensteuer ; 2,86 sont exempts ; le nombre des gros revenus est faible, moins de cent personnes ont plus de 250.000 francs de rente ; l'eikommensteuer a produit en 1886, 38.862.000 marks et le classensteuer 22.911.800 marks (1). Ce simple résumé montre les inconvénients de l'impôt, son manque de justice par suite de la présence

1. *Bulletin de statistique et de législ. comparée* (1887. 1. 202). L'impôt industriel a produit 20.008.000 marks, ce qui représente une plus-value de 487.000 m. sur les chiffres prévus en 1885 ; la

d'autres taxes directes, du défaut de différence entre les revenus fixes et les périssables, son peu de productivité par suite de l'élévation du taux de l'eikommensteuer, enfin son caractère inquisitorial par suite du mode de taxation faite directement par des fonctionnaires simplement assistés de membres élus (1).

Bade. — Dans le grand duché de Bade, la loi organique de l'impôt sur l'industrie est une loi de 1854 modifiée par la loi du 25 août 1876. La taxe comprend deux parties, l'une assise sur le produit du capital employé dans l'industrie, l'autre sur les profits du travail personnel, les salaires, traitements et pensions. Ne tombent pas sous l'application de la loi : 1° les opérations industrielles entreprises par l'Etat dans un intérêt général ; 2° la fabrication de produits industriels pour les besoins domestiques ; 3° le commerce des produits agricoles ; 4° le salaire des domestiques, quand il est inférieur à 300 marks ; 5° les dons gracieux et secours ; 6° le traitement des gendarmes au-dessous du grade de maréchal-des-logis-chef ; 7° les pensions de sous-officiers ou simples soldats ; 8° le traitement des militaires de tous grades en activité de service (2).

La loi de 1854 donnait des règles détaillées pour la détermination de la taxe. Le travail personnel était évalué plus value a été de 454.300 m. pour l'impôt des classes et de 454.300 pour l'impôt du revenu.

1. P. Leroy-Beaulieu, ouv. cité, I, 451. Parieu, ouv. cité I, 451.

2. *Annuaire de législ. étrang.*, 1876, p. 326.

en capital suivant un tarif qui comprenait douze classes professionnelles, et quatre catégories suivant la population (villages, bourgs au-dessous de 4000 habitants, villes de 4 à 10.000 h., villes de plus de 10.000 h.). La taxe était augmentée si le contribuable avait des compagnons, mais on ne comptait pas comme compagnons les ouvriers agricoles, les aides de moins de 17 ans, les femmes mariées aidant leur mari, les femmes domestiques, les ouvriers travaillant hors de l'établissement, le premier ouvrier d'une veuve; les autres ouvriers (mais non simples manœuvres) faisaient augmenter la taxe du patron, jusqu'au nombre de dix, d'un cinquième, au-dessus de ce nombre, d'un supplément de tant par ouvrier. Enfin il y avait exemption de taxe pour les vieillards de 65 ans, les anciens soldats blessés et les femmes, filles, veuves ou séparées de la plus humble classe; pour les onze autres, il y avait lieu à une réduction des trois quarts; il y avait lieu aussi à réduction pour maladies chroniques, manque de travail ou service militaire.

La seconde partie de la taxe, le capital industriel, visait les moteurs, machines, outils, matières premières, capital roulant, ainsi que les droits et privilèges industriels résultant de monopoles ou de la limitation du nombre des concurrents. Il y avait exemption pour les capitaux agricoles, miniers, ou les capitaux quelconques inférieurs à 400 florins, réduction pour les capitaux variant de 400 à 1500 florins. En 1847 le produit de cet impôt s'élevait à 32.818.600 florins pour le capital in-

dustriel et 175.911.750 pour le mérite personnel (1).

Le revenu imposable est évalué d'après le produit net d'une année moyenne ; le chiffre est arrêté par le conseil des contributions sur la déclaration des contribuables qui doivent déclarer le nombre et la classe des auxiliaires employés, la valeur originaire ou les accroissements de leur capital ; ce conseil peut vérifier ces déclarations, ordonner des expertises, et infliger des amendes au cas de retard ou de dissimulation dans les déclarations. Le taux de la contribution est fixé par la loi des finances.

Wurtemberg. — L'impôt sur l'industrie et le commerce du Wurtemberg nous retiendra moins longtemps. D'après la loi du 15 juillet 1821, cet impôt, *gewerbsteuer*, repose comme dans le grand duché de Bade sur le revenu du capital industriel et sur le profit du travail, au moins pour les commerçants, les fabricants et les manufacturiers ; les autres professions sont soumises à des droits fixes. Les professions industrielles forment quatre grandes classes : 1° les artisans et petits commerçants subdivisés en trois catégories suivant que leur industrie est ou non limitée et qu'ils ont ou non un compagnon ; 2° les manufactures et gros commerces ; 3° les moulins et usines subdivisés en quatre classes suivant l'étendue de l'industrie ; 4° les industries alimentaires comprenant six catégories basées sur la population. En outre, la loi du 20 juillet 1821 a frappé d'un impôt, progressif depuis 1 1/3 jusqu'à 7 2/10 les

1. Herdergen, anc. min. des fin. de Wurtemberg, cité par Parieu, I, 342-347.

traitements et les salaires des professions libérales; cet impôt, « kapital besoldung, pensionsteuer, » a été souvent remanié depuis lors.

Bavière. — Le gewerbsteuer bava-rois établi par la loi du 1^{er} juillet 1856 a été récemment réorganisé par la loi du 19 mai 1881 (1). L'impôt sur l'industrie comprend comme chez nous un droit normal professionnel, atteignant d'une façon invariable l'industrie sans se préoccuper de son extension, et un droit porportionnel variant d'après cette extension. Le montant de la taxe fixe est indiqué dans un tarif annexé à la loi, et varie suivant le genre d'industrie et suivant l'importance de la localité où elle est exercée. A cet égard, le tarif est divisé en quatre colonnes : la colonne A correspond à une population inférieure à 1000 hab. la colonne B à une population de 1000 à 4000 ; la colonne C à une population de 4000 à 20.000 ; la colonne D à une population supérieure à 20.000 h. pour quelques industries seulement la taxe est uniforme quelle que soit la population de la localité où elles sont exercées. Le droit variable est calculé d'après le nombre des ouvriers employés, l'importance de la production, le nombre et la nature des instruments, appareils, machines servant à l'exercice de l'industrie ; lorsque ces bases font

1. La loi du 12 février 1880 (*Annuaire*, 1880 p. 150) avait prescrit la formation dans chacune des deux chambres bava-roises d'une commission spéciale pour l'examen de projets concernant l'impôt sur le revenu, les capitaux mobiliers, l'impôt sur l'industrie, l'impôt foncier et les bâtiments.

défaut, le calcul se fait d'après le produit annuel de l'entreprise (art. 5-7 de la loi de 1881). Sont exemptés du paiement de l'impôt l'état à raison des entreprises qu'il dirige pour son propre compte, et les succursales de la Banque de l'empire établies en Bavière.

L'impôt est perçu au lieu où s'exerce l'industrie ; si elle s'exerce dans plusieurs localités, là où les produits subissent leur dernière transformation ; en cas de doute, au siège principal de l'entreprise. La liste des patentables est dressée dans chaque commune par les soins de l'autorité municipale ; à cet effet les patentables sont invités à faire dans un délai déterminé les déclarations nécessaires ; les déclarations sont contrôlées par un comité établi au siège de chaque recette des finances qui arrête la liste définitive. Ce comité se compose d'un employé de l'administration du district nommé par la régence (Bureau de l'intérieur) faisant fonction de président, de quatre membres nommés pour quatre ans, rééligibles par moitié, tous les deux ans, d'un membre nommé pour chaque commune par l'administration municipale et qui peut dans les villes être différent pour chaque groupe industriel (art. 28, 29). Les contribuables et le représentant du trésor public peuvent appeler des décisions de ces comités à une nouvelle commission composée du président de la régence du cercle, de cinq délégués élus dans chaque cercle pour quatre années, par les représentants du commerce et de l'industrie, et rééligibles tous les deux ans dans la proportion de trois et de deux, enfin de

deux membres nommés par le conseil des finances. Les listes des patentables établies conformément à la loi sont valables pour deux ans. Enfin des peines, plus ou moins graves sont édictées contre les personnes qui font de fausses déclarations ou qui contreviennent autrement à la loi (1). Jadis sous la loi de 1856, il n'y avait qu'un seul degré de juridiction, un comité électif composé d'industriels et de gens de métier assermentés; l'impôt était établi pour trois ans, et pouvait devenir un impôt de répartition par la faculté donnée à chaque corps de métier de répartir entre ses membres le contingent total résultant de l'assiette de la taxe. En résumé cet impôt bavarois, par suite surtout de la combinaison du droit normal et des taxes variables, est un des impôts étrangers qui ressemblent le plus à nos patentes; il en diffère surtout « en ce qu'il n'admet pas le loyer comme signe général des bénéfices industriels et commerciaux, et semble attacher plus d'importance au nombre des ouvriers et à la quantité des produits (2). »

Hesse et Saxe. — La Hesse et la Saxe, les derniers grands états de l'Allemagne, ont également des impôts analogues; le grand duché de Hesse avait un *classensteuer* analogue au *besoldung* wurtembergeois mais comprenant en plus les fermages et revenus fonciers. Une loi récente du 26 juin 1878 a imposé une contribution dont le taux varie suivant les localités, aux marchands ambulants qui

1. *Annuaire de législ. étrangère*, 1881. p. 234.

2. *Esq. de Parieu*, ouv. cité, I, p. 363.

occupent temporairement en dehors de leur résidence des locaux destinés à la vente et au débit de leurs marchandises ; les opérations commerciales sont soumises à l'obtention d'une patente délivrée par l'autorité administrative pour un laps de temps déterminé. En Saxe, une loi de 1845, modifiée en 1850, avait établi un « personal und gewerbsteuer » atteignant les salaires les plus modiques, tels que ceux de bonnes d'enfants, nourrices, fileuses etc ; un impôt spécial, au taux progressant de 8/15 à 3 1/2 pour cent frappait les traitements. Plus tard, une loi du 30 novembre 1874 réorganisa l'impôt des patentes et la contribution personnelle, et une loi du 22 décembre de la même année établit l'impôt sur le revenu ; cette dernière taxe finit bientôt par remplacer les taxes industrielles (1). La loi du 3 juillet 1878 réduisit en ce sens à trois les impôts directs ; ce furent l'impôt foncier, l'impôt sur le revenu, et l'impôt sur les métiers ambulants, ces derniers remplaçant à partir de 1879 l'ancienne contribution personnelle et industrielle (2) ; une loi plus récente du 23 mars 1880 (3), a autorisé les communes à imposer aux marchands ambulants, indépendamment de l'impôt spécial une taxe municipale calculée suivant les cas par semaine ou par jour (4).

1. *Annuaire de législation étrangère*, 1874, p. 208.

2. *Annuaire de législation étrangère*, 1878, p. 181.

3. *Annuaire de législation étrangère*, 1880, p. 153.

4. Nous donnons la comparaison des recettes dans les principaux états allemands. Elles s'élèvent pour la Prusse à

4° *Autres pays.*

Nous avons vu fonctionner les taxes industrielles et commerciales dans les principaux états d'Europe; nous compléterons cet exposé par quelques notions sur les autres pays.

Belgique et Hollande. — Ces deux royaumes ont la même loi organique des patentes, promulguée à l'époque de leur réunion, la loi du 21 mai 1819. L'article 1 de cette loi est évidemment inspiré de notre loi du 2-17 mars 1791 : « Personne ne pourra exercer par lui-même ou faire exercer en son nom un commerce, profession, industrie, métier ou débit, non exempté par l'article 3 de la présente loi, à moins d'être muni à cet effet d'une patente. » Les deux législations se sont écartées l'une de l'autre depuis 1830, mais elles conservent encore des dispositions communes. En Hollande, la taxe se compose de deux droits, l'un indépendant de la population, comprenant dix-sept degrés, et variant de 0 fl. 80 à 189 florins, l'autre divisé en six catégories basées sur la population et variant de 0 fl. 50 à 179 fl. 60; les exemptions assez nombreuses comprennent les ecclésiastiques, fonctionnaires, avocats, médecins à traitement fixe, artistes, agri-

1.316.717.000 marks; pour la Bavière à 241.491.000; pour la Saxe à 74.865.000; pour le Wurtemberg à 56.238.000; pour Bade à 42.899.000. Nous rappelons que la valeur du mark est de 1 f. 235 (*Bull. de stat. et lég. comp.* 1887. 2. 441).

culteurs, pilotes, pêcheurs, et beaucoup de petits industriels; l'impôt n'est pas sans défauts : « on n'a évité, dit M. Giulio, d'avoir recours au droit proportionnel établi d'après les loyers qu'en laissant dans un très grand nombre de cas une très grande latitude d'arbitraire aux commissions locales; on retombe ainsi dans tous les inconvénients du système autrichien (1). » En effet les répartiteurs peuvent pour certaines classes, se mouvoir de 1 à 26 florins. Le produit des patentes a été en 1886 de 4.373. 987 florins sur un budget total de 109. 098. 945; l'augmentation sur 1885 a été pour les patentes de 44.731 florins (2).

En Belgique la loi de 1829 a été modifiée par de nombreuses lois intermédiaires, notamment celles du 6 avril 1823, 18 juin 1842, 19 novembre 1842, 22 janvier 1849, et 24 mars 1873. La jurisprudence a conservé le principe de généralité de l'impôt qui pèse sur toutes les professions à l'aide desquelles l'activité humaine fait fructifier un capital matériel ou intellectuel (Cassat. 9 déc. 1879 Pasier. 1880. 1. 15). Les exemptions sont limitativement énoncées par la loi; en outre il peut y avoir des restrictions d'ordre public, ainsi la police peut défendre de stationner sur la voie publique pour y vendre, sans pouvoir d'ailleurs, pas plus que l'autorité municipale, enlever à un patenté le droit d'exercer son commerce (Cass. 12 sept.

1. Cité par Esq. de Parieu *Traité des impôts*, I, 358.

2. *Bull. de statistique et légis. comp.* 1887, 1, 235. Le florin hollandais est de 2 f. 10.

1834; Cass. 14 nov. 1872 Pasic. 1873. 1. 18). La classification des patentés se fait dans chaque commune par un collège de répartiteurs sous la surveillance du contrôleur des contributions directes; ces répartiteurs au nombre de 3, si la ville a moins de 5000 hab., sinon de 5, sont élus pour trois ans et rééligibles (art. 10 de la loi du 5 juillet 1871); les collèges sont renouvelés intégralement à moins d'une démission ou d'un décès individuel (circul. du 24 nov. 1874). S'il y a désaccord entre le contrôleur et les répartiteurs, la décision appartient au contrôleur des contributions; les réclamations des contribuables sont portées devant la députation permanente agissant comme juge fiscal. La loi du 22 juin 1876 a soumis les décisions de ces députations permanentes, en matière de patentes de sociétés anonymes et de sociétés en commandite par actions, à un appel devant les cours d'appel ordinaires (1); les juridictions électorales sont compétentes non pas pour apprécier la justesse du classement, mais pour vérifier si le patentable justifie de la patente qui le rend électeur (Cass. 7 juin 1880 Pasic. 1880. 1. 205) (2). Les patentes belges ont produit en 1885 4.561.738 f. et en 1886, 4.528.996. La loi du 27 décembre 1886 a prévu dans les budgets des voies et moyens de 1887 les patentes pour

1. *Annuaire de législ. étrang.* 1877 p. 491 comprenant l'exposé de M. Malou.

2. A. Giron *Le droit administratif de la Belgique*, 1881, I, p. 778. Pour la perception de l'impôt direct, voir p. 481, 487, pour les réclamations, p. 487, 493.

5. 345.000 f. de principal et 1.069.000 f. pour 20 centimes additionnels, en tout 6.414.000 sur un budget total de 165.787.000 f. (produits de l'impôt) (1).

Espagne. — Le principe d'une contribution des patentes a été admis en 1821 par les Cortès, mais l'essai en 1824 fut infructueux; en 1845 l'impôt fut réorganisé sur les mêmes bases qu'en France, et cinq ans après, en 1850 la considération du loyer fut supprimée : Il y a donc seulement, disait M. Conte à propos de cette loi, un tarif sans autre règle que celle de la population pour mesurer l'importance de la richesse imposable et la classification des industries énumérées dans chaque classe par le gouvernement sans tenir compte des variations d'importance considérables surtout en Espagne entre les industries d'une localité à l'autre. Mais ce n'est pas là tout le défaut de la loi... son défaut capital consiste dans l'arbitraire qui se trouve dans la répartition individuelle attribuée à des classifications qui d'après l'art. 24 du décret de juillet 1850 peuvent élever jusqu'au quintuple ou abaisser jusqu'au cinquième la cote établie (2).

Une organisation aussi défectueuse appelait des modifications; elles ont été apportées par le décret du 20 mai 1873 qui réorganise complètement la contribution industrielle; ce document important comprend 235 articles et 5 tarifs. La contribution est due par tout indi-

1. *Bull. de statist. et législ. comp.*, 1887, 1, 82 et 290.

2. Conte : *Examen de la hacienda publica de Espana* cité par Parieu, I p. 360.

vidu quelle que soit sa nationalité, qui exerce une industrie ou un commerce quelconque; tantôt elle est due en totalité pour l'année, tantôt elle est due proportionnellement au temps pendant lequel le contribuable a exercé son industrie. Le second tarif impose, en dehors de toute considération de population, les profits et traitements; c'est ainsi que les sociétés anonymes et les banques paieront 10 0/0 des profits qu'elles distribueront à leurs actionnaires, et que les intendants eux-mêmes, majordomes et officiers dans les grandes maisons devront un impôt de 2 0/0 sur leurs salaires. Cet impôt a produit 40 millions de francs en 1886 (1).

Le Portugal a un décime industriel qui lui a rapporté 1.158.000 francs en 1855 et un impôt sur les produits manufacturés qui lui a rapporté à la même époque 24.974 francs. Le Brésil a un impôt des patentes qui a acquis sa forme régulière et systématique lors de la grande réforme des impôts en 1867. La loi des finances du 31 mai 1877 a autorisé le gouvernement à procéder à une révision de tous les droits tant fixes que proportionnels; ceux des industries et professions ne consistant pas dans le commerce des articles de première nécessité, c'est-à-dire ceux du haut commerce, pouvaient être élevés de 50 pour 100 au plus, et l'on espérait ainsi arriver à faire produire à l'impôt des patentes un total de 10 millions de francs (1).

1. *Annuaire de législ. étrangère* 1873, p. 326, *Bull. de stat. et lég. comp.* 1877. 1. 553.

1. *Annuaire de législ. étrangère*, 1877, p. 831.

L'Autriche a depuis 1849 un impôt sur le revenu qui se combine avec les autres taxes directes de façon à éviter les doubles emplois, au lieu de se superposer simplement à elles comme en Prusse (1). Cet impôt comprend quatre classes : la première contient les revenus fonciers et les créances hypothécaires, la seconde les revenus industriels et commerciaux; la troisième les traitements, pensions et profits des professions libérales; la quatrième les intérêts et rentes ne dérivant pas du travail. La première classe consiste dans l'augmentation d'un tiers en sus de l'impôt foncier; pour les seconde et quatrième classes, on applique le taux de 5 pour 100; pour la troisième classe le taux varie de 1 à 10 pour 100; les revenus de la seconde classe peuvent être atteints par l'impôt industriel (*ewerbesteuer*) et l'impôt des mines, de là des compensations possibles entre ces taxes; pour les deux dernières classes il y a un minimum d'exemption qui est de 1.500 livres pour la troisième, de 750 pour la quatrième; en outre ce dernier chiffre doit toujours être retranché du revenu total de chaque contribuable pour le calcul de sa taxe. L'impôt est assis d'après les déclarations des contribuables, il est plus proportionnel qu'en Prusse, mais il est en revanche plus compliqué, et a le grave défaut de faire double emploi notamment avec l'impôt industriel. En 1886, l'impôt sur le revenu autrichien a donné, d'après les calculs de M. Cerboni, 116.775.000 francs et l'impôt industriel 76.725.000 francs (2).

1. Paul Leroy Beaulieu, ouv. cité.

2. *Bull. de stat. et lég. comp.*, 1887, 2, 312.

La Russie a prélevé longtemps des impôts sur le commerce et l'industrie sous le nom de guildes et de certificats ou patentes. Avant 1863, il y avait trois guildes ou classes de commerçants; la première comprenant les commerçants, au nombre de 6.303, dont le chiffre d'exportation dépassait 25.000 roubles (100.000 fr.), la seconde ceux, au nombre de 4,491, qui n'atteignaient pas ce chiffre; la troisième ceux, au nombre de 170,704 qui n'exportaient rien; le produit de l'impôt était de 5.200.000 roubles. Depuis 1863 ces guildes, ainsi que la capitation des villes, ont été remplacées par une taxe sur l'industrie comprenant cinq catégories basées sur la population et un tarif général des professions (1). La loi du 16 (28) juin 1870 sur l'organisation urbaine a réorganisé la partie municipale de cet impôt des patentes, une des six taxes que les conseils municipaux sont autorisés à établir en faveur des villes (2). L'article 132 énumère les autorisations, pour l'exploitation d'une branche quelconque de commerce et d'industrie, qui peuvent être taxées par les conseils municipaux: ce sont les certificats commerciaux et industriels, les permis d'exploitation d'un établissement de commerce ou d'industrie, institués par la loi des patentes, et toutes les patentes délivrées en vertu de la loi sur les

1. E. de Parieu, *Traité des impôts*, I, 360.

2. Les cinq autres sont un impôt sur les immeubles, un sur l'exploitation des hôtelleries, auberges et boutiques de comestibles, un impôt sur le roulage et les transports, un sur les chevaux de luxe, et une taxe sur les chiens.

boissons alcooliques aux distilleries ou autres établissements de ce genre où se préparent les boissons ayant l'alcool ou le vin pour base. Le montant de l'impôt est déterminé par le conseil municipal proportionnellement à l'impôt d'état qui atteint ces mêmes autorisations; le taux maximum est de 25 0/0 de l'impôt prélevé par l'Etat pour les deux premiers guildes, de 10 0/0 pour les autres. Cet impôt urbain est aussi perçu d'après les mêmes bases et aux mêmes époques que l'impôt de l'Etat sur les mêmes branches de commerce ou d'industrie (1).

Nous donnons, à titre de renseignement, la comparaison en francs des produits de l'impôt sur le revenu et de l'impôt industriel en 1885 dans les principaux Etats d'Europe, d'après les chiffres de M. Joseph Cerboni, directeur général de la comptabilité du royaume d'Italie. En France l'impôt sur le revenu a produit 116.775.000 fr., l'impôt des patentes 106.416.000 fr. En Angleterre, l'income-tax 393.205.000 fr., les taxes industrielles spéciales 6.050.000 fr. En Allemagne, les impôts sur le revenu 131.380.000, les impôts industriels 41.680.000. En Autriche-Hongrie l'impôt sur le revenu 116.775.000 fr., l'impôt industriel 76.725.000. En Italie, l'impôt sur le revenu, isolé, 206.686.000. En Russie, l'impôt sur le revenu 39.785.000, les patentes 100.662.000. Enfin en Espagne l'impôt sur le revenu 28.533.000 et les patentes 40.000.000 (2).

1. *Annuaire de legisl. étrang.* 1873, p. 453.

2. *Annuaire de législ., étrang.*, 1873, p. 453.

Les cantons suisses n'ont eu longtemps que des impôts sur l'ensemble du revenu ou du capital, sans taxes spéciales à l'industrie ou au commerce; mais il y a en ce moment une tendance marquée à frapper d'un impôt particulier les métiers ambulants. Le canton de Genève a, depuis le 3 septembre 1859, une taxe municipale frappant les industriels, les commerçants et même les fonctionnaires et les capitalistes (1). Le canton de Vaud a obligé par la loi du 23 déc. 1875, les colporteurs, marchands à l'étalage et les artisans ambulants à se pourvoir d'une patente qui est de 20 fr. par mois, plus 1 fr. de timbre, sauf pour les artisans qui paient seulement 15 fr.; la patente descend même à 2 fr. pour le colportage des instruments agricoles, et elle n'est pas exigée pour la vente à l'étalage des produits du sol et des denrées alimentaires (2). Dans le canton du Valais, l'impôt sur l'industrie, correspondant à nos patentes, est rangé parmi les impôts indirects; d'après les lois du 28 mai 1874 et 12 juin 1875, il frappait les professions libérales comme les professions industrielles, commerciales et manuelles; l'impôt variait de 2 fr. pour les artisans à 5.000 fr, pour les entrepreneurs, suivant la profession, et pour chaque profession suivant les six classes du tarif. La loi du 28 mai 1878 sur le colportage n'a exigé les patentes que dans trois cas: pour l'ouverture de débits temporaires, pour le colportage proprement dit, et pour les artisans et les

1. *Bull. de stat. et lég. comp.*, 1887, 2, 312.

2. E. de Parieu, *Traité des impôts*, I, 361.

artistes ambulants (1). Dans le canton de Neuchâtel, la loi du 18 oct. 1878 a réorganisé l'impôt direct qui comprend l'impôt sur les fortunes calculé à 1 ou 1 1/2 pour mille, et l'impôt sur les ressources et revenus calculé à 1 pour 100. Pour les ressources spécialement, l'impôt comprend une taxe sur le produit net de tout commerce, industrie, exploitation agricole, déduction faite de l'intérêt calculé à 5 pour 100 des capitaux engagés, qui sont soumis à l'impôt sur la fortune, et une taxe sur le chiffre brut des traitements et salaires de toute profession libérale ou manuelle (2). Dans le canton de Fribourg, nous trouvons une taxe sur les métiers ambulants, colporteurs, déballeurs, vanniers, remouleurs, chanteurs, saltimbanques; la patente varie par mois de 1 fr. à 180 fr. plus 1 franc de timbre, plus le droit perçu par la commune variant de 20 cent. à 6 fr., plus le visa de patente, 30 cent. Certains objets, matières inflammables, drogues pharmaceutiques, sel, boissons spiritueuses, sont exclues du colportage (loi du 13 mai 1878) (3). Il y aussi un impôt sur les métiers ambulants pour Bâle-campagne, comprenant des patentes pour l'année, le mois, ou même la journée, des taxes communales perçues sur les forains, et un impôt général sur le revenu et le capital pour Bâle-ville (31 mai 1880) (4).

1. *Annuaire de législ. étrang.*, 1875, p. 787.

2. *Annuaire de législ.* 1877, p. 647.

3. *Annuaire de législ.* 1878, p. 590.

4. *Annuaire de législ.* 1879, p. 579.

Dans le canton des Grisons, la loi du 26 octobre 1879 a imposé une patente aux marchands ambulants et augmenté celles qui existaient auparavant ; aux colporteurs proprement dits, le grand conseil a assimilé les commis voyageurs, sévèrement qualifiés de « plaie pour le public », les rétameurs, vitriers, saltimbanques etc; les marchands de bestiaux ou de produits agricoles ne paient pas patente ; il y a aussi exemption pour les foires. En outre, la loi du 7 décembre 1881 a réorganisé l'impôt direct qui comprend une taxe sur le capital, une sur le revenu, et une capitation mâle ou impôt viril ; les articles 20 à 22 de cette loi déterminent l'assiette de l'impôt sur les produits du travail et les traitements ; ces impôts sur le capital et le revenu sont progressifs ; sont exemptés les produits agricoles, les revenus de moins de 300 fr. quand l'imposé n'a pas de fortune, de moins de 700 quand sa fortune est inférieure à 3000 fr. de moins de 800 quand elle est inférieure à 5000 (1). Le canton de Thurgovie a également une taxe sur les métiers ambulants ce qui comprend le colportage, la vente à commission, la friperie, les artisans ambulants, les comédiens ; certains commerces ne sont pas soumis à patente, vente de paille, pain, lait, fruits, viandes ; d'autres sont interdits au point de vue du colportage, objets qui peuvent être vendus dans les marchés publics, bêtes à cornes, sucre, métaux précieux et toutes matières soumises à des réglemens spéciaux ; de même la patente sera refusée aux métiers contraires aux bonnes

1. *Annuaire de légis. comp.* 1879, p. 579 et 1881, p. 616.

mœurs, jeux de hasard, livres ou images immoraux, aux mineurs de dix-huit ans, aux personnes qui ne jouissent pas d'une bonne réputation, qui ont contrevenu à la présente loi, qui sont atteints de maladies contagieuses ou répugnantes, etc (1).

En Amérique, nous trouvons un état, la Louisiane, en possession d'une loi des patentes récente et détaillée. Les articles 203-210 de la constitution de 1879 avaient posé les principes de la loi en frappant d'un impôt toutes les professions sauf celles de commis, cultivateurs, ecclésiastiques, maîtres d'école, celles qui ont pour objet les arts mécaniques, l'agriculture, l'horticulture, les mines ou toute autre fabrication que celle des liqueurs, tabacs et huiles ; en outre, il y avait des exemptions temporaires d'impôt pour les fabriques des objets les plus utiles (2). Les deux lois de 1880 et de 1882 ont réglementé la matière en détail. Il y a onze classes de patentes, variant depuis 10 dollars jusqu'à 2500 dollars, chaque groupe de professions est régi par des lois spéciales ; la patente des manufactures se règle d'après l'importance des bénéfices bruts ; la loi de 1880 n'avait fait que onze classes de ces établissements ; l'act. du 9 janvier 1882 en a fait vingt-cinq. La patente des banques et institutions semblables était réglée par la loi de 1880 d'après la moyenne des impôts opérés chaque jour dans leur caisse ; la loi de 1882 a décidé qu'on calculerait à l'avenir la taxe d'après le capital et les au-

1. *Annuaire de législ. comp.* 1880, p. 495.

2. *Annuaire de législ. étrang.*, 1879., p. 830.

tres éléments déclarés ou nominaux de l'actif. Pour les commerçants en gros et en détail, la base de la taxe est le montant brut des ventes faites dans l'année; pour les institutions d'assurances le montant brut des recettes annuelles des primes; pour les voituriers et emmagasineurs le montant des recettes annuelles, avec une certaine modération pour la première classe; la loi de 1882 a établi des dispositions spéciales aux facteurs ou commissionnaires de cotons, sucres et grains. La taxe des théâtres se calcule d'après le nombre des places (100 ou 75 dollars suivant qu'il y a plus ou moins de 500 places dans les villes de 5 à 25.000 habitants; au dessous de 5.000 h., 10 dollars par 1.000 hab.); celle des salles de danse où ont lieu *«can-can clodoche oother simile female danivrg»* est de 500 ou 1.000 dollars suivant que la ville a moins ou plus de 25.000 habitants. La patente des Muséums est basée sur le nombre des personnes attachées à l'établissement depuis une ou deux (11^e classe) jusqu'à cent et plus (1^{ere} classe); celle des hôtels sur le nombre des chambres garnies (onze classes de 3 à 308 dollars) celles des restaurants et débits de boissons d'après les recettes brutes annuelles, la première classe comprenant les recettes supérieures à 50.000 doll. la onzième les recettes inférieures à 1.000 doll. Les professions dites personnelles (avocats, médecins, éditeurs, loueurs de voitures, entrepreneurs de travaux) sont divisées en six classes variant de 5 à 50 dollars suivant les recettes brutes variant de 2.000 doll. à 10.000. Les commis voyageurs ou col-

porteurs des autres états sont soumis à une taxe de 25 doll. par mois. On doit prendre une patente par chaque commerce exercé : les recettes de l'année sont calculées d'après celles de l'année précédente, ou si l'entreprise est nouvelle, d'après les recettes quadruplées du premier trimestre, sauf rectifications postérieures ; le contribuable déclare sous la foi du serment le chiffre des affaires sur lequel doit être basée la patente, si l'agent des rôles doute de sa sincérité, il mande le contribuable devant la cour de district qui peut exiger la production des livres et écritures, et les faire vérifier par experts (1).

L'impôt des patentes se retrouve jusqu'en Chine (2), mais ce sont des taxes irrégulières qui sont arbitrairement imposées par les autorités locales, quand il manque une somme pour arriver au chiffre total que doit fournir la province. D'après le China Mail, ces patentes réunies aux droits sur les contrats et les mutations d'immeubles produisent 2 millions de taëls, sur un budget total de 65 millions et demi.

La France a récemment introduit les patentes dans ses possessions d'Indo-Chine. D'après le budget présumé de 1887, les impôts fourniront 14.860.000 francs dont 310.000 seulement, fournis par les contributions directes, pesant toutes sur les Européens, l'impôt foncier produi-

1. *Annuaire de légist. étrang.* 1880 p. 68 et 1881. p. 93.

2. E. Lauture. *Moniteur* du 26 août 1860, cité par Parieu. *Traité des impôt.* I. 290.

3. *Bull. de stat. et lég. comp.* 1887, 2,459. Le taël vaut 6 fr. 34.

sant 30.000 francs, l'impôt de capitation 100.000 francs et l'impôt des patentes 180.000; les étrangers asiatiques presque tous chinois, sont soumis à une capitation, et les indigènes à des impôts de consommation. L'arrêté du 12 décembre 1885 a réglementé la matière des patentes; il y a huit classes commerçantes payant 12fr. 50, 25, 50, 100, 200, 400, 600 et 1000 fr.; indépendamment de ce droit fixe, les patentables des principales villes (Hanoï, Haï-phong, Nam-Dinh, Haï-duong, Bac-ning, Quang-yen et Son-Tay, paient un droit proportionnel équivalent au trentième de la valeur locative (1).

1. *Bull. de stat. et lég. comp.* 1887, 2.184.

POSITIONS

DROIT ROMAIN.

- I. — La femme n'était pas propriétaire de sa dot à Rome.
- II. — L'action *rei uxoriæ* n'est pas une action de bonne-foi mais une action *in bonum et æquum concepta*.
- III. — Dans le droit primitif, le *furtum* ne pouvait pas avoir lieu sans un maniement de la chose d'autrui.
- IV. — Le simple détenteur ne peut pas en principe tenter l'interdit *unde vi*.

POSITIONS PRISES DANS LA THÈSE

- V. — Les esclaves n'étaient pas soumis à la *capitatio humana*.
- VI. — L'*illatio glebalis* était propre aux sénateurs de Rome et de Constantinople et ne pesait pas sur les curiales des grandes villes.

DROIT CIVIL.

- I. — La femme commune exerce ses reprises, lors de la dissolution de la communauté, en qualité de créancière.

- II. — L'art. 2102, n° 4, n'organise pas la revendication du droit de propriété mais du droit de rétention ; ce droit de rétention n'est pas un droit exceptionnel.
- III. — La séparation des patrimoines engendre un véritable privilège.
- IV. — Le jugement rendu à l'étranger n'a pas autorité de chose jugée en France.
- V. — Le contrat de louage ne confère au preneur qu'un droit personnel.
- VI. — Le bénéfice d'une assurance sur la vie payable au stipulant et en cas de prédécès à un successible, ne revient à celui-ci qu'à titre héréditaire.

DROIT COMMERCIAL

- I. — Le contrat de report, quand il est sérieux, est licite ; il se rapproche par sa nature de la vente plutôt que du nantissement.
- II. L'apport à une société d'une concession de chemin de fer est nul sans l'autorisation préalable et expresse des pouvoirs publics.

HISTOIRE DU DROIT.

- I. — L'inégalité des wergelds de la loi salique, en admettant qu'elle se base sur une différence de races

plutôt que sur une différence de conditions sociales, n'implique pas l'infériorité des Gallo-Romains par rapport aux Francs.

- II. — Il n'y a pas eu de dépossession systématique des propriétaires Gallo-Romains à la suite de l'invasion germanique.

DROIT CONSTITUTIONNEL

- I. — Les conséquences libérales de la théorie de la division des pouvoirs résultent d'une déconcentration gouvernementable plutôt que d'une décentralisation géographique.
- II. — Les minorités devaient être représentées dans chaque circonscription électorale ; un système de représentation proportionnelle (système Borelly) serait préférable à un système plural hiérarchisé (système Stuart Mill.)

Vu par le Président de la thèse,
MICHEL (HENRY)

Vu par le Doyen,
COLMET DE SANTERRE

Vu et permis d'imprimer,
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
GRÉARD

TABLE DES MATIÈRES

DROIT ROMAIN

Impôts romains, levés en considération des personnes, des professions et des dignités.

I. — Les impôts directs personnels avant Dioclétien.....	5
§ 1. — Sous les rois.....	5
§ 2. — Sous la République.....	16
§ 3. — Sous les premiers empereurs.....	13
II. — Les impôts directs personnels à partir de Dioclétien.....	20
A. — La capitation plébéienne.....	20
B. — Taxes spéciales personnelles.....	53

DROIT FRANÇAIS

Des Patentes

I. — Théorie des patentes.....	83
II. — Historique de l'impôt des patentes.....	107
II. — Principe de généralité de l'impôt. — Exceptions.....	127
III. — Règles générales des patentes.....	170

IV. — Droit fixe.....	199
V. — Droit proportionnel.....	235
VI. — Confection des rôles et réclamations.....	
I. — Formation des matrices.....	269
II. — Réclamations.....	277
III. — Recouvrement.....	308
III. — Législation comparée.....	316
1 ^o Angleterre.....	318
2 ^o Italie.....	329
3 ^o Allemagne.....	340
4 ^o Autres pays.....	352

Imprimerie des Écoles, HENRI JOUVE, 23, rue Racine, Paris.
